

Universidad “Hermanos Saíz Montes de Oca”



Tesis para optar por el grado académico de máster
en administración

**Titulo: “Modelo para la selección de entidades a
auditar y su contribución en el
mejoramiento del control interno”.**

Maestrante: Lic. Jorge Zubizarreta Hernández

Tutor: Dra. Mayra Carmona González.

Pinar del Río
“Año 53 de la Revolución”
2011

A Odalys, por sus constantes consejos.

A Mami, ella siempre ha estado ahí.

Agradecimientos:

“Sentir gratitud y no expresarla es como
envolver un regalo y no darlo”
William Arthur Ward.

Un trabajo de este tipo lleva el apoyo y colaboración de muchas personas, y es muy difícil no dejar un agradecimiento por escrito, para que de esa forma no lo borre el tiempo, en este caso, este agradecimiento va dirigido:

A Cirita...Por darme el empujón necesario y motivarme a continuar.

A mis colegas de trabajo...Ellos me han apoyado siempre, en especial al Yayo, Grisel, Haydee, Roque y Sergio Carvajal; este último, por la experiencia y bibliografía aportada.

A Eloy Serrano González...Sin sus estadísticas y experiencias sería imposible.

A Carlos García...me prometió su ayuda y cumplió

Al Sistema territorial de auditoría...Me comprendieron y apoyaron

A mi tutora...Por ser valiente y creer en mí.

A mi pequeña familia...Por garantizar el tiempo

A Magdy.... Por aguantar mis teques.

A todos los que de una forma u otra colaboraron, apoyaron o dijeron algo importante a tener en cuenta.

Gracias

Resumen

La presente investigación aborda las cuestiones fundamentales de la labor de auditoría, su surgimiento y desarrollo en el mundo y en nuestro país, sus tipos y principales normas de ejecución y la estructura del sistema provincial de auditoría. Además, a través de instrumentos investigativos comprueba, que en los últimos años, a pesar de realizarse auditorías sistemáticamente, se siguen manifestando, de forma creciente, casos de delitos económicos, al igual que casos de corrupción administrativa, relacionados directamente con el descontrol económico, que se comprueba a través de los resultados no solo de las auditorías practicadas, sino además de otros mecanismos de control a entidades de la provincia. Se hace una evaluación de varios de estos aspectos en el municipio de Pinar del Río, por ser el de mayor implicación en los resultados económicos y contar con todas las unidades de auditoría en su territorio. Demuestra la urgencia de cambiar los métodos actuales y disminuir el número de controles externos que reciben las entidades económicas, ya que los objetivos de varios de ellos coinciden. A partir de todo esto y como posible solución al problema planteado se propone un modelo integral, que recoge los principales criterios de selección que se deben aplicar para dirigir las auditorías hacia las entidades y sectores que más lo necesitan, con el objetivo de optimizar las mismas, lograr un mejor aprovechamiento de los recursos humanos y coadyuvar al mejoramiento del control económico en la provincia. Todo esto en correspondencia y a tono con los cambios que se debaten y se estudian en el país para su aplicación en los próximos años.

Índice

Introducción	3
Definición de términos	14
Capítulo 1: fundamentación teórica de la auditoría. Origen y desarrollo. Normas y principios.	16
1.1 Origen, antecedentes y desarrollo de la auditoría	
1.1.1 Origen de la auditoría	16
1.1.2 Antecedentes y evolución en Cuba hasta nuestros días	19
1.2 Definiciones, objetivos, clasificaciones, normas y principios	25
1.2.1 Definiciones sobre auditoría	25
1.2.2 Objetivos fundamentales de la auditoría	27
1.2.3 Clasificaciones de la auditoría	27
1.2.4 Normas y principios fundamentales de la auditoría	29
1.2.5 La auditoría y el control interno	31
1.2.6 Otros conceptos de importancia	32
1.2.7 Estructura del sistema provincial de auditoría	34
1.2.8 Marco legislativo en Cuba sobre la periodicidad en la auditoría	36
1.2.9 Marco legislativo en varios países según literatura consultada	37
1.2.10 Directivas para la selección de entidades a auditar en Cuba	38
Conclusiones del capítulo 1	40
Capítulo 2: Diagnóstico sobre la situación actual de la selección de las entidades a auditar. Resultados de las auditorías, delito económico y casos de corrupción reportados en los últimos años.	41
2.2 Resultados del método aplicado	41
2.2.1 Análisis de los resultados de la encuesta aplicada a la población de la investigación	41
2.2.2 Análisis de los resultados de las acciones de control	44
2.2.3 Casos de corrupción reportados	51
2.2.4 Evaluación de los resultados del ejercicio nacional al control interno	54
2.2.5 Análisis y evaluación del resto de los controles recibidos.	57
Conclusiones del capítulo 2	58

	Capítulo 3: Propuesta de modelo integral para la selección de las entidades a auditar.	59
3.1	Fundamentación y justificación de su necesidad. Contexto social en el que se inserta.	59
3.1.1	Fundamentación y justificación de su necesidad	59
3.1.2	Contexto social en el que se inserta	60
3.2	Diseño del modelo. Conceptos, tipos de modelos, pasos, variables y parámetros	61
3.3	Criterios de uso, cualidades, exigencias	62
3.4	Etapas del modelo integral para la selección de entidades a auditar (M.I.S.E.A)	63
3.4.1	Primera etapa: “Regulación y sistematización de la información”.	63
3.4.2	Segunda etapa: “Análisis de la información procesada”.	67
3.4.3	Tercera etapa: “Toma de decisiones”.	73
3.4.4	Cuarta etapa: “Evaluación del comportamiento”.	76
3.5	Validación del modelo	76
	Conclusiones del capítulo 3	80
	Conclusiones	81
	Recomendaciones	82
	Bibliografía	83
	Anexos	95

Introducción

Es evidente que cada país tiene una experiencia diferente con respecto al enfrentamiento y lucha contra el delito, la corrupción y el fraude económico. Los problemas y las estrategias para resolverlos son tan particulares e intransferibles para las personas como para las entidades, puesto que las vivencias, los contextos vitales e históricos son diversos en todo tiempo y lugar. I¹.

No obstante, las experiencias en unos casos pueden constituir puntos de reflexión y análisis para otros que presenten características relativamente comunes; pueden ayudar a relativizar problemas, a prever obstáculos, a considerar soluciones ya ensayadas; alertan, en definitiva, sobre los errores que hay que evitar y los aciertos que conviene tener en cuenta.

Los constantes cambios que dentro de su proceso de modernización enfrentan en la actualidad las entidades de fiscalización superior (EFS), y donde la Contraloría General, recién creada en Cuba, no está exenta, conducen a una serie de planteamientos y acciones que les exigen una racionalidad y dirección de las acciones de control que le permita al país y por ende a la provincia, obtener resultados acordes a sus objetivos y misión institucional. En esta investigación se trabaja en esa dirección, lo que permitirá además una utilización más racional de los recursos humanos y disminuirá los costos del control externo.

En este trabajo se delinean un conjunto de aspectos importantes para la buena práctica y comprensión de la actividad de auditoría, actividad muchas veces olvidada, en ocasiones mal entendida y siempre necesaria y vital. Se inscribe en un momento en que se renuevan las acciones y modelos de control en el país

¹ Instituto de Capacitación de Administración Fiscal (INCAFI).1997. La Experiencia Española en la lucha contra el fraude fiscal. España. 172p.

(Normativa de Control Interno, Planes de Prevención, Nuevo modelo de gestión económica, etc.) y gana fuerzas el diseño de direcciones de Supervisión y Control al nivel de Ministerios, Grupos Empresariales y el fortalecimiento por encima de todas las estructuras, del auditor interno al nivel de unidades de base.

Se recuerda la actividad de control inmersa dentro del proceso administrativo (planificar – dirigir – controlar – ajustar) y si bien en los últimos años se ha prestado más atención a las técnicas de dirección o a la excelencia en la planificación, llega la hora de seguir cargando la mano en este eslabón fundamental que engloba en sí mismo todas las acciones de control y ajuste que se verifican en una institución. I²

La idea esencial y punto de partida de cualquier análisis sobre el tema, es que no se trata del control por el control mismo, que añada realmente valor a la gestión de las empresas y unidades presupuestadas. No se trata del control “amenaza” y externo al que es preciso esquivar; se apunta a una concepción más amplia, proactiva y sistémica que involucre a todos y se encamine a aportar eficacia a las organizaciones.

El presente trabajo pretende abordar fundamentalmente, una propuesta de modelo, con el fin de sentar las bases sobre las que se desenvolvería el proceso fiscalizador o de auditoría externa en las entidades económicas, a partir de la optimización de dichas acciones de control, sustentada en criterios objetivos que propiciarán una mejor utilización de los recursos humanos de que se dispone, pero encaminará estas acciones a las entidades de mayor riesgo y que más lo necesiten.

Se considera que el tema es importante, porque contribuye a la mejora del control económico en las entidades, a partir de la integralidad y racionalidad de las acciones del sistema de control externo, permitiendo que las entidades se

² Aguilar LF. 2001. La nueva gestión pública. México. T 9. Pag.197-200.

concentren en el control necesario y que no tengan que dedicar excesivo tiempo al creciente número de controles externos que se practican en la actualidad, lo que constituye además, una necesidad urgente para el país, utilizar de forma correcta los limitados recursos materiales y financieros, a partir de la agudización actual de la crisis económica y sentar una cultura de control en los directivos. La gestión empresarial se deberá basar, principalmente, en mecanismos económicos-financieros, en lugar de mecanismos administrativos, suprimiendo la carga actual de controles a realizar. I³

El 1 de agosto del 2009, se aprobó en el tercer período ordinario de sesiones de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular, la Ley No 107 de la Contraloría General de la República, la que en su segundo Por cuanto expresa: La experiencia acumulada durante todos estos años ha demostrado la necesidad de una legislación que **perfeccione la organización y funcionamiento del control** y preservación de las finanzas (...) por lo que acierta en que este es un tema novedoso y muy actual para el país. I⁴

Se evidencia en las estadísticas de los últimos cinco años, I⁵ que hay en el país un incremento considerable de casos de corrupción administrativa, vinculada entre otras causas al descontrol económico, con una incidencia mayor en las entidades de la subordinación local, al continuar detectándose un conjunto de deficiencias e irregularidades en el funcionamiento de las direcciones administrativas, que se concentran fundamentalmente en la ejecución del presupuesto, el control de los recursos humanos, materiales y financieros, en los portadores energéticos, obligaciones contractuales, inversiones, nóminas y efectivo, y tecnología de la información, que posibilitan las indisciplinas, ilegalidades y hechos de corrupción administrativa. I⁶

³ Lineamientos de la política económica y social. 2011. Número 14, lineamientos generales, esfera empresarial.

⁴ Contraloría General de la República. Ley No 107. Cuba”. Agosto 2009.

⁵ Contraloría Provincial de Pinar del Río. Año 2011. Estadísticas existentes.

⁶ Se ampliará en el epígrafe 2.2.3 Casos de corrupción reportados.

La aparición de nuevas formas de propiedad, como la mixta, la existencia de la inversión extranjera, la introducción de nuevas formas de cobros y pagos, y el desarrollo de los vínculos económicos, financieros y comerciales del país con otras naciones, en especial con comerciantes y empresarios de países donde existen, como prácticas normales, actuaciones que en Cuba tienen una consideración negativa, unidos a deficiencias en la implementación del sistema de control interno y a debilidades ético-morales en algunos cuadros, funcionarios y dirigentes, que se desenvuelven en ese ambiente, obligan en la actualidad a diseñar nuevas acciones, con el fin de velar por la correcta y transparente administración del patrimonio público y luchar contra la corrupción.

Se precisa de métodos de control eficientes y capaces, que permitan proteger los bienes estatales, minimizar las posibilidades de fraude, incrementar la eficiencia operativa y optimizar la calidad de la información económico-financiera, todo ello, en correspondencia con los preceptos ético-morales establecidos en el país, y que contribuyan al cumplimiento de los objetivos y metas de las distintas instituciones, organizaciones y entidades, a partir de un enfoque sistémico y disciplinado, que posibilite evaluar y mejorar la efectividad en la utilización de los recursos del Estado, así como le otorguen a la actividad de control, su debida jerarquización y autoridad. I⁷

La limitación más importante para la presente investigación, es que en la búsqueda realizada en la bibliografía existente a nivel internacional, no aparece explícitamente este tema, los textos consultados tratan sobre realizar la auditoría externa, pero no ¿Cuándo?, ¿a quién?, ni ¿de qué tipo? y ¿por qué?. Es decir, van encaminados a la auditoría en sí, pero no a su planificación institucional.

En el país, lo que más se ajusta a este requerimiento es la Carta Circular No 34 “Sistema de Control Gubernamental a la Actividad Económica”, de la Secretaría

⁷ Esta reflexión aparece en la Fundamentación que se circuló para el estudio y aprobación de la Contraloría General de la República de Cuba, hecho que se materializó el 1 de agosto de 2009, a partir de la Ley No 107 aprobada en la Asamblea Nacional del Poder Popular

del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, de fecha 20 de diciembre de 2001, la que precisó que el Ministerio de Auditoría y Control trabajaría por armonizar los intereses de control de todos los organismos y entidades, **conciliando los programas de auditorías y otros mecanismos de control, para evitar un exceso de actividades de este tipo coincidente en tiempo y contenido.** I⁸

Por tal motivo, el 30 de mayo del 2002, dicho ministerio dictó la Resolución No 85 que en su resuelto primero pretendía que se lograra más eficiencia en estas acciones y disminuir el tiempo que las entidades dedicaban a atender a los controladores. I⁹

Ambos cuerpos legales fueron derogados y no sustituidos por otros, por lo que dejaron un vacío legislativo en la materia.

Luego de la aplicación de varios instrumentos investigativos, principalmente análisis de contenido, encuesta y entrevistas, se pudo comprobar como principal deficiencia actualmente, que no existe en el país ninguna normativa establecida que regule la cantidad, frecuencia y tipo de controles externos a recibir por las entidades, ni un modelo que establezca pautas o normas que indiquen a los órganos controladores externos ¿Por qué se debe auditar una entidad primero que otra?, o que se priorice un sector por encima de otro. Los criterios de selección utilizados son, en la mayoría de los casos, empíricos, lo que ha incidido negativamente en la efectividad del aporte que el control externo puede hacer en la mejora de la gestión empresarial y en los procesos de control económico de las mismas.

De tal situación se deriva y define el **problema científico** de esta investigación: ¿Cómo contribuir a la optimización de la auditoría externa a realizarse en las entidades estatales de Pinar del Río?

Teniendo como **objeto de estudio en esta investigación:** el proceso de gestión de la organización de la auditoría externa estatal.

⁸ Carta Circular No 34. “Sistema de control gubernamental a la actividad económica”. 2001

⁹ Resolución No 85 del extinto Ministerio de Auditoría y Control. 2002

Como **objetivo** de esta investigación se pretende: elaborar un modelo que contribuya a la optimización de la auditoría externa a realizarse en entidades estatales de Pinar del Río.

Preguntas científicas:

1. ¿Qué antecedentes teóricos y metodológicos existen sobre el proceso de gestión de la organización de la auditoría externa estatal?
2. ¿Cuál es la situación actual sobre el proceso de gestión de la organización de la auditoría externa estatal, en las entidades del municipio Pinar del Río?
3. ¿Qué elementos se deben tener en cuenta, para la confección de un modelo que contribuya a la optimización de la auditoría externa, a realizarse en entidades estatales de Pinar del Río?
4. ¿Cuál es la utilidad de un modelo para contribuir a la optimización de la auditoría externa a realizarse en entidades estatales de Pinar del Río?

Tareas científicas:

1. Sistematización de los antecedentes teóricos y metodológicos que existen sobre el proceso de gestión de la organización de la auditoría externa estatal.
2. Diagnóstico de la situación actual sobre el proceso de gestión de la organización de la auditoría externa estatal en las entidades del municipio Pinar del Río.
3. Determinación de los elementos a tener en cuenta para la confección de un modelo que contribuya a la optimización de la auditoría externa a realizarse en entidades estatales de Pinar del Río.
4. Valoración de un modelo para contribuir a la optimización de la auditoría externa a realizarse en entidades estatales de Pinar del Río.

Sistema de métodos empleados

Métodos teóricos

Histórico lógico: Para realizar un recorrido en el plano teórico y metodológico que permita conocer los cambios y transformaciones que ha experimentado el tema tratado, incluyendo los antecedentes de esta investigación. Además, resulta importante para toda investigación el comportamiento cronológico de lo que se pretende estudiar, cuál ha sido su evolución a partir de etapas distintas, sectores, entidades, tendencias, implicados, entre otros. Con la utilización de este método se acumulará un alto nivel de información y conocimiento, que permitirá realizar la presente propuesta, ajustada a la realidad y condiciones objetivas. Se utilizará fundamentalmente en la primera etapa de la investigación, lo que permitirá imbricar ese conocimiento histórico del problema y el estudio de su estructura y desarrollo y las consiguientes implicaciones en los resultados de las entidades económicas.

Análisis-síntesis: En el tratamiento de las teorías y datos empíricos recopilados para esta investigación, proyectándose de lo general sobre el proceso de control y llevándolo a lo particular (la auditoría), que implica a la población, considerando para ello: la disponibilidad de recursos materiales, las condiciones físicas o materiales, las necesidades de auditores, y todo esto sin perder de vista las posibilidades de generalizar los resultados.

Lo anterior permite descomponer el tema a estudiar, su implicación y cómo puede influir en el descontrol económico-administrativo actual, conocer y profundizar en la relación causa-efecto que está incidiendo en el objeto estudiado. Este método se empleará en todas las etapas de la investigación, concediéndole un alto nivel de importancia.

Inductivo deductivo: Para inferir, a partir de los datos teóricos y empíricos, la situación problemática, hasta derivar en la posible solución del problema científico que se afronta, en cuanto al tema tratado.

Métodos empíricos

Encuesta: De tipo entrevista realizada a jefes de auditoría y auditores que desarrollan el proceso de control en el municipio de Pinar del Río. La misma fue elaborada con preguntas fundamentales y complementarias, de tipo abiertas, con el objetivo de diagnosticar la situación en la elaboración de los planes para la ejecución de la auditoría externa en las entidades estatales.

Análisis de contenido: De informes de investigaciones recientes sobre la temática que se viene tratando, para enriquecer los distintos elementos que habrán de componer la estrategia metodológica, como tentativa de solución al problema planteado. Aquí se incluyen los expedientes de las acciones de control en poder de las entidades seleccionadas, el programa automatizado para la captación de los casos de corrupción que se reportan, por las propias entidades donde se producen o generan y la información sobre los presuntos hechos delictivos detectados por auditorías.

Matemático Estadístico: Estadística descriptiva: Para el procesamiento de todos los datos recogidos a través de las encuestas y el análisis de contenido, como parte del estudio exploratorio de esta investigación.

Población: La población está conformada por 232 auditores, que pertenecen a 11 Unidades que practican la Auditoría, entre las que se encuentran:

- ✓ La Contraloría Provincial, subordinada a la Contraloría General y cumple la política de esta en el ámbito de la provincia y ejecuta acciones de control a todas las entidades del territorio y a personas naturales sujetas a obligaciones tributarias generadas en el territorio.
- ✓ La Unidad Central de Auditoría Interna (UCAI) perteneciente al Consejo de Administración Provincial, la que audita a entidades pertenecientes a salud pública, deportes, cultura, educación y otras que se le asignen por la Contraloría General.

- ✓ La Unidad de auditoría de la Delegación del Ministerio de la Agricultura, subordinada a la Unidad Central y que audita todo el sistema empresarial de la agricultura y otras entidades del sector.
- ✓ El Departamento de Fiscalización de la Oficina Nacional de Administración Tributaria, el que se encarga de realizar la auditoría a los tributos al fisco y que practica la misma en todas las entidades de la provincia con obligaciones tributarias.
- ✓ La Unidad de Auditoría del Grupo empresarial del Ministerio de la Construcción en Pinar del Río, que audita todas las entidades pertenecientes al sistema de la construcción en el territorio.
- ✓ Departamento Territorial de auditoría del Ministerio de la Industria Alimenticia (MINAL), subordinado a su unidad central y audita las entidades de dicha industria, desde Pinar del Río hasta la provincia de Matanzas.
- ✓ La Unidad de auditoría de la Empresa Eléctrica, que audita todas las UEB subordinadas a dicha empresa.
- ✓ La unidad de la Corporación Cimex, diseñada para auditar todas sus unidades subordinadas. Considerada como una empresa grande, a partir del nivel de ventas y número de unidades.
- ✓ La Unidad de Auditoría de la Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) en la provincia, subordinada a su dirección provincial y facultada para auditar todas las entidades del territorio que generan información estadística.
- ✓ Las Unidades de Auditoría de Bandec y BPA, ambas auditan sus sistemas en la provincia, los que incluyen un número importante de unidades subordinadas.

Se destaca que todas estas unidades participan en auditorías fuera de su provincia, por indicaciones de sus unidades centrales, además participan de conjunto con la Contraloría Provincial en las comprobaciones nacionales al control interno y otras acciones.

Se ha concebido como estrategia de estudio, una investigación descriptiva sobre datos empíricos y teóricos, sobre como se manifiesta el proceso de auditoría externa en las entidades estatales de Pinar del Río.

También se utiliza el estudio explicativo, a partir de las inferencias sobre los datos arrojados, para mostrar una posible solución del problema científico en cuestión. La investigación está guiada por un enfoque dialéctico que parte del reconocimiento del problema científico y las contradicciones que afectan la realización de la auditoría a las entidades estatales. Para la obtención de los datos y el procesamiento de la información se emplearon, de forma combinada, métodos de investigación teóricos, empíricos y estadísticos, cuyos resultados fueron tratados cualitativa y cuantitativamente permitiendo dar respuesta a las tareas planteadas.

Novedad científica: Es importante señalar que la actualidad e interés de esta investigación, se sustenta en la posibilidad de optimizar la auditoría externa para hacer más eficiente el proceso de control externo, promoviendo con ello una calidad superior en la organización de la misma, al posibilitar el alcance de objetivos de forma eficiente, lo que se traduce en agregar más valor a las entidades sujetas a la auditoría y minimizar el uso desmedido de esta.

El aporte teórico: Se logró ordenar de manera lógica y coordinada los elementos que conforman el proceso de selección de las entidades a auditar, sistematizándolos en un modelo con variables definidas e interrelacionadas entre sí, contribuyendo a la optimización de la auditoría externa y a una racionalización de los comprobadores.

La significación práctica: Se sustenta en la información que se ofrece, presentando un lenguaje de fácil comprensión, pero con los elementos suficientes para valorar las ventajas que tiene la aplicación del modelo, a partir de que el mismo tiene en cuenta las entidades que presentan mayor riesgo de control, a partir de variables seleccionadas, que se traducen en haber presentado en el

período indisiplinas financieras y estadísticas, presuntos hechos delictivos o de corrupción, evaluaciones negativas en controles practicados, denuncias, reestructuraciones administrativas, entre otros. Este modelo va a contribuir a optimizar la auditoría externa e influirá en la mejora del control económico en las entidades.

El trabajo en su estructuración, cuenta con una introducción, donde se presenta una fundamentación del problema y el diseño de la investigación, seguido de lo cual aparecen tres capítulos, en los cuales se ofrece, primero, una argumentación teórica del objeto de estudio; segundo, la presentación y análisis de los resultados del estudio diagnóstico y por último, la explicación detallada del modelo propuesto y la valoración sobre la factibilidad del mismo como posible solución al problema científico presentado, luego, se ofrecen las conclusiones generales y las recomendaciones para nuevas investigaciones que tengan como base, los resultados de esta.

Definición de términos:

Auditoría: Proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistentes en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

Control interno: Es el proceso integrado a las operaciones, efectuado por la dirección y el resto del personal de una entidad, para proporcionar una seguridad razonable al logro de los objetivos siguientes: confiabilidad de la información, eficiencia y eficacia de las operaciones, cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas establecidas y control de los recursos de todo tipo, a disposición de la entidad.

Prevención: acción y efecto de prevenir. Es la preparación, la disposición que se forma para evitar algún riesgo, preparar con anticipación alguna cosa, prever el daño o peligro, anticiparse una a otro. Conjunto de acciones organizadas previamente, que promueven un mayor control para fortalecer la disciplina, el respeto a la legalidad, la ejemplaridad y el desarrollo de una cultura de máxima honradez y eficiencia.

Modelo: un modelo constituye una representación abstracta de un cierto aspecto de la realidad, y tiene una estructura que está formada por los elementos que caracterizan el aspecto de la realidad modelada y por las relaciones entre estos elementos.

Impacto: efecto en los compromisos y objetivos de la política de la organización, en sus partes interesadas, en la propia organización y/o en el medio ambiente. El efecto puede ser positivo o negativo.

Mejora continua: actividad recurrente desarrollada en los procesos, actividades y tareas de una entidad con el objetivo de lograr mejoras en la productividad en términos de eficacia, eficiencia y economía, y por ende mejorar su competitividad.

Riesgo: la posibilidad de que ocurra un evento adverso que afecte el logro de los objetivos.

Auditores externos: profesionales facultados que no son empleados de la organización cuyas afirmaciones o declaraciones auditan.

Auditores internos: profesionales empleados por una organización para examinar continuamente y evaluar el sistema de control interno y presentar los resultados de su investigación y recomendaciones a la alta dirección de la entidad.

Informe de auditoría: expresión escrita por el auditor respecto a los resultados de las verificaciones realizadas durante la ejecución de la auditoría, manifestando sus criterios y comentarios respecto a los estados financieros y otros hechos económicos.

Optimización: buscar la mejor manera de hacer una cosa para obtener mejores resultados.

Fiscalización: acto de verificación, inspección, investigación y comprobación que se realiza con la finalidad de velar por el cumplimiento de las disposiciones estatales y de gobierno, vinculadas con la actividad económico-financiera, preservar la disciplina y la integridad administrativa, así como, prevenir y detectar actos de corrupción administrativa, lo que se ejecuta de conformidad con los planes que se elaboren anualmente sobre la base de intereses estatales y por quejas y denuncias de la ciudadanía vinculadas con la ilegalidad en el control y uso de los recursos del estado y actos de corrupción administrativa.

Capítulo 1: Fundamentación teórica de la Auditoría. Origen y desarrollo.

Normas y principios

1.1: Origen, antecedentes y desarrollo de la auditoría.

1.1.1.- Origen de la auditoría.

En estudios realizados se ha conocido; que aunque los conceptos y objetivos que guían las auditorías hoy en día eran casi desconocidos en los primeros años del siglo XX, se ha comprobado la realización de auditorías en la historia del comercio y de las finanzas, y para sustentar esto, existen datos que permiten conocer que en el año 254 a.n.e, se inspeccionaban y comprobaban las cuentas.

La contaduría pública como auditoría o revisión de cuentas tiene algunos antecedentes muy remotos, como el caso descrito en un papiro de Zenón, que refiere que precisamente en ese año Apolonios, Ministro de Finanzas del rey Filadelfo, de la dinastía de los Ptolomeos de Egipto, contrariado por haberse pagado de su caja siete talentos de plata sin su autorización, ordenó fuesen comprobadas las cuentas de Aristeos, uno de los tesoreros y las del mayordomo Artemidoro, esta orden la hizo extensiva a Zenón, administrador de todos sus intereses y jefe de Contabilidad, para que preparase sus cuentas para ser inspeccionadas por Pythen, banquero del estado, a quien deberían entregar los fondos que tuviesen en su poder y les serían devueltos más tarde.

La práctica de la auditoría se desarrolló en el transcurso de los años, para hacer frente a las necesidades de aquellas personas que poseían una amplia gama de actividades y que requerían de varios funcionarios para atenderlas, lo que le hacía imposible tener un contacto directo con las operaciones del negocio.

La auditoría en su concepción moderna nació en Inglaterra, o al menos, en ese país se encontró el primer antecedente histórico, la fecha exacta se desconoce, pero se han hallado datos y documentos que permiten asegurar que a fines del siglo XIII y principios del XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y

la gestión de algunos funcionarios públicos. Los antecedentes que permitieron establecer las principales causas que dieron origen a esta profesión, están en:

- la necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes o dineros de otros,
- el deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada,
- y la falta de conocimiento en general, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

A partir del siglo XVII, el feudalismo se debilita, comienzan a fortalecerse económicamente las ciudades y se organiza el comercio y la artesanía. Se desarrolla la clase burguesa, controlando las principales ramas de la economía, contraponiendo su poderío económico a la hegemonía feudal, terminando por derrotar el feudalismo. ¹⁰

La Revolución Industrial a principios del siglo XIX, el nacimiento de sociedades por acciones y el desarrollo de grandes empresas, son las causas que originan el surgimiento de la profesión de auditor en la concepción más cercana a la que actualmente se conoce. Como dato curioso se agrega que, según los antecedentes comúnmente aceptados por todos los estudiosos de la contabilidad, George Watson fue el primer contador que ofreció al público sus servicios como auditor en el año 1645 en Escocia. Durante muchos años Watson desempeñó cargos de tesorero, cajero y contador del banco de Escocia.

Es indudable que en el desarrollo de la contaduría pública en el mundo, - principalmente en Inglaterra- tuvieron una gran importancia las convulsiones económicas y financieras experimentadas por la humanidad en el siglo XIX.

¹⁰ Desarrollo histórico de la auditoría. (2009). Disponible en: www.monografias.com

Precisamente, con la llegada de la Revolución Industrial, a medida que las empresas crecían en tamaño, sus propietarios empezaron a usar los servicios de gerentes a sueldos. Con la separación de la propiedad de los grupos administradores, los propietarios se valieron cada vez más de auditores para protegerse contra el peligro del fraude, tanto de los gerentes o administradores, como de los empleados. En el año 1799 había varias firmas de contadores públicos ejerciendo en Inglaterra, lo que más tarde dio lugar a la creación de varias asociaciones de la nueva profesión, siendo la primera la formada en Escocia en el año 1854. En 1880 se organizó la de contadores certificados de Inglaterra y Gales. En 1885 se fundó la de contadores incorporados y auditores de Inglaterra. En 1896 se fundó la Asociación de Contadores Públicos de Estados Unidos.

Hasta los finales del siglo XIX la auditoría se dedicaba principalmente a la detección de fraudes. Con el comienzo del nuevo siglo, durante su primera mitad de desarrollo y evolución de la empresa, se propició un cambio en la dirección del trabajo de auditoría hacia una nueva meta: la de determinar y opinar si los estados financieros presentaban razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones. En el año 1916 se comenzó la preparación de un programa mínimo de procedimientos a seguir en las auditorías, quedando establecidas las primeras reglas que rigieron la contaduría pública. ¹¹

Los objetivos de la auditoría también evolucionaron a la par del crecimiento de la empresa, alrededor de los años 1940 y 1950, se enfatizó en la revisión del control interno empresarial como clave de la auditoría y como consecuencia de ello, comenzaron a utilizarse con mayor frecuencia los conceptos de muestreo. La búsqueda de fraude sin dejar de ser un objetivo de auditoría, dejó de ser el objetivo más importante. ¹²

¹¹ Carmona, M. (1998). La Auditoría Interna de Gestión Aspectos Teóricos. El Caso Particular Cubano. Trabajo Presentado para la Obtención del Grado de Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

¹² Lamorú , P.(2009). Antecedentes de la auditoría. Disponible en: www.monografias.com

1.1.2-Antecedentes y evolución en Cuba hasta nuestros días.

En Cuba a principios de siglo, puede decirse que la contaduría pública era desconocida, sobre todo a que en su condición de colonia de España, toda la vida económica y los sistemas educacionales se regían por las formas vigentes en la metrópolis. En el auge industrial que se desarrolló en Europa y Norteamérica durante el siglo XIX; España quedó rezagada manteniendo su organización semifeudal y en algunos casos, completamente feudal. Para 1764 la administración relacionada con las finanzas públicas estaba constituida por la Intendencia de Hacienda y el Tribunal de Cuentas, sobre los cuales recayeron las funciones de la percepción, los registros contables y la vigilancia del cumplimiento de las rentas; así como de los recursos públicos.

Entre 1790 y 1837 se manifiesta una tendencia a la formación y constitución de los organismos técnicos económicos del país, dando lugar a una organización verdaderamente estatal. La creación del Consejo de la Administración en 1861, en la que participaba el Intendente General de Hacienda y el Presidente del Tribunal de Cuentas, lo que fue un paso importante en el fortalecimiento de los mecanismos de control.

Las posteriores reformas establecieron nuevos sistemas de contabilidad, rentas y la regularización en la formación de los presupuestos, lo que debía funcionar bajo la vigilancia y la supervisión del Gobierno Superior Civil, una especie de poder ejecutivo, dirigido por el Gobernador General y estructurado por los intendentes, el Fiscal de la Real Audiencia y el Presidente del Tribunal de Cuentas.

A partir de 1898, fin de la guerra emancipadora del yugo español, el gobierno norteamericano prepara el camino para que sus grandes empresas capitalistas se introdujeran en el país, iniciándose el crecimiento de la industria azucarera, de los servicios públicos, la agricultura, la minería, la banca, etc., todas estas actividades creaban las mismas necesidades de técnicas de la contabilidad de alto nivel, y de

auditores, confrontándose el problema de que en el país no existía un nivel de enseñanza técnica de la contabilidad a la altura de sus necesidades.

Con la presencia de capital norteamericano en Cuba, a partir de 1902, la mayoría de las grandes empresas organizadas en el país eran sucursales de compañías norteamericanas que requerían de contadores y auditores de alta calificación, los cuales generalmente provenían del extranjero. Sin embargo, en dichas sucursales se requería de personal cubano subalterno con conocimientos técnicos para realizar las tareas auxiliares de la auditoría de esas firmas. Como consecuencia, los contadores cubanos influenciados por el dinámico desarrollo de la contabilidad y la auditoría en los Estados Unidos, asimilaron rápidamente las técnicas más modernas en estas ciencias. ¹³

En 1909 al promulgarse el Decreto No. 78 “Ley del Poder Ejecutivo”, el 12 de enero de ese año y durante una parte importante de la etapa republicana, la función de fiscalización fue ejercida por el Interventor General de la República, el cual era nombrado por el Presidente de la nación y se subordinaba directamente al Ministro de Hacienda. Correspondió al Interventor General recibir, examinar e interesarse de las cuentas generales de ingresos y gastos del Estado, así como certificar sus saldos para su remisión al Ministro de Hacienda, entre otras funciones. La Ley quiso hacer de este cargo un verdadero fiscal de las operaciones económicas del Estado, proveyendo al Interventor de los medios de información y comprobación necesarias para el cumplimiento de su misión.

En 1927 comienzan los estudios de la contabilidad en la Universidad de La Habana, consolidándose a partir de ese momento la práctica contable en el país y apareciendo posteriormente asociaciones e instituciones que agruparían a los estudiosos en la materia y las primeras firmas de auditores cubanos.

¹³ Carmona, M. (1998). La Auditoría Interna de Gestión Aspectos Teóricos. El Caso Particular Cubano. Trabajo Presentado para la Obtención del Grado de Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

Aprobada en 1940 la Constitución de la República, en ella se establece el Tribunal de Cuentas como la entidad fiscalizadora superior, con una más amplia jurisdicción que la que ejerce el Interventor General, sin embargo, por diferentes razones demora su creación por disposición legal hasta 1950.

Con la fundación del Banco Nacional de Cuba en 1948, a este se le concede entre sus atribuciones, la fiscalización de todas las entidades bancarias establecidas en el país.

El 10 de diciembre de 1950 se crea el Tribunal de Cuentas con carácter autónomo, el que rendía cuentas al Poder Ejecutivo y al Congreso lo que, al menos teóricamente, le confería independencia y autonomía. Las funciones del Tribunal eran las de supervisar el patrimonio, los ingresos y gastos del Estado y de los organismos autónomos; la ejecución del Presupuesto del Estado; asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones, en perjuicio de las facultades y atribuciones que se conferían hasta ese momento al Ministerio de Hacienda, así como fiscalizar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados del aparato del Estado y de las organizaciones autónomas.

En la realidad, el funcionamiento del Tribunal de Cuentas establecido como tal, se inició después de abril de 1952, con la aprobación del Reglamento de la Ley y la constitución del pleno.

Al triunfo de la Revolución, como consecuencia del acelerado proceso de transformaciones emprendidas y la aprobación de la Ley Fundamental el 7 de febrero de 1959, se hace necesario la reorganización del Ministerio de Hacienda, para permitir la fiscalización de la gestión administrativa de las múltiples entidades que pasaron a manos del Estado.

La omisión del Tribunal de Cuentas en la Ley Fundamental, determina que en 1960 cese en sus funciones. Esta entidad había tenido una pobre actuación asociada al incumplimiento de sus obligaciones y a la corrupción administrativa de

sus principales funcionarios, durante el gobierno inconstitucional existente desde 1952 hasta 1958.

Consecuente con los principios del Gobierno Revolucionario de encauzar el proceso de desarrollo mediante la planificación y el control de los gastos, el 20 de junio de 1961 se aprueba la Ley No. 943 “Ley de Comprobación de Gastos del Estado” con el objetivo de regular las funciones de alta fiscalización del gasto corriente presupuestado a través de la Dirección de Comprobación del Ministerio de Hacienda, no obstante, a finales del año 1965, se disuelve dicho ministerio, pasando sus funciones más importantes al Banco Nacional de Cuba, entre ellas, la Dirección de Comprobación, la que también se disuelve en 1967.

En 1976 se crea el Comité Estatal de Finanzas (C.E.F) mediante la Ley No. 1323, “De la Organización de la Administración Central del Estado”, y dentro de este la Dirección de Comprobación, con la misión de efectuar la verificación de las actividades económico-financieras de los órganos, organismos, organizaciones del Estado, empresas y demás dependencias y otras organizaciones. Entre los años 1985 - 1993 se realizan diversos estudios relacionados con la forma más conveniente de implementar y fortalecer los mecanismos de control incluida la auditoría, así como la creación de un órgano de fiscalización superior. Adicionalmente en 1990 se gestaron las primeras ideas para la realización del Control Gubernamental con la participación de los organismos rectores existentes en aquel momento y las funciones de la Comisión de Control Gubernamental.

En el año 1994 como parte del perfeccionamiento de la administración estatal, se extingue el Comité Estatal de Finanzas, asumiendo sus funciones, el Ministerio de Finanzas y Precios, en cumplimiento del Decreto Ley No. 147 del 21 de abril de 1994, “De la Reorganización de los Organismos de la Administración Central del Estado”.¹⁴

¹⁴Decreto Ley No. 147 del 21 de abril de 1994, “De la Reorganización de los Organismos de la Administración Central del Estado”

Posteriormente por el Acuerdo 2914 I¹⁵ del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, del 30 de Mayo de 1995, se crea la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios, la que se constituye como Órgano de Fiscalización Superior del país con el objetivo de ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios.

Un año más tarde, el 8 de junio de 1995 se dicta el Decreto Ley No. 159 “De la Auditoría” I¹⁶ el que declara como tarea fundamental del Estado el fortalecimiento del control económico y administrativo de las entidades, dirigida a prevenir el uso indebido de los recursos, la disciplina y la responsabilidad, lograr la máxima transparencia en la información económica – contable, así como verificar la honestidad de personas naturales y jurídicas en la administración de los recursos del Estado.

Para lograr un mayor nivel de independencia y autonomía, las Disposiciones Especiales del mencionado Decreto Ley, establecen que las unidades de auditoría, y en su defecto los auditores, cualquiera que sea la organización adoptada, estarán subordinados, directamente, a su máximo nivel de dirección. Dicha formulación explícita constituyó un reforzamiento de la autoridad del auditor y el papel de la auditoría.

Durante los años 1999 y 2000 continúan los estudios para una propuesta de un órgano independiente, que sobre la base de la experiencia alcanzada, sea capaz de cumplir con mayor efectividad la actividad de control y se adapte, atendiendo a las características propias de nuestro país, a las concepciones vigentes a nivel mundial.

El desarrollo alcanzado en el control económico y administrativo, en la fiscalización superior desde la creación de la Oficina Nacional de Auditoría, como un órgano adscrito al Ministerio de Finanzas y Precios, determinó la creación del Ministerio de Auditoría y Control, que fue encargado de dirigir, ejecutar y controlar

¹⁵ Acuerdo No 2914 del CECM. (1995). Creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA).

¹⁶ Decreto Ley No 159.(1995). “De la auditoría”.

la aplicación de la política del estado y del gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental, así como para regular, organizar, dirigir y controlar metodológicamente el Sistema Nacional de Auditoría. En el sector estatal y en las relaciones entre empresas y entidades, aún era insuficiente el establecimiento y la observación de las medidas de control interno, y continuaban detectándose un conjunto de deficiencias e irregularidades en el funcionamiento de las direcciones administrativas, que se concentraban fundamentalmente en la ejecución del presupuesto, el control de los recursos humanos, materiales y financieros, en los portadores energéticos, obligaciones contractuales, inversiones, nóminas y efectivo, y tecnología de la información, que posibilitaban las indisciplinas, ilegalidades y hechos de corrupción. I¹⁷

El Ministerio de Auditoría y Control, como organismo de la Administración Central del Estado, no contó con un reconocimiento integral de su autoridad como herramienta política y estatal, para exigir a los restantes organismos de dicha Administración, el cumplimiento de las disposiciones legales y otras normas vigentes en esta materia y la toma de medidas preventivas y de fortalecimiento de sus respectivos sistemas de control, por la insuficiencia, entre otros motivos, de las disposiciones jurídicas que constituían el soporte legal de su actividad, ya que la mayoría de ellos aparecían como acuerdos del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, sin rango de Ley o de Decreto Ley. I¹⁸

Por tal motivo, La Asamblea Nacional del Poder Popular, máximo órgano de gobierno en Cuba, aprobó luego de un amplio proceso de análisis y debate desde la base, la Ley No 107 “De la Contraloría General de la República”, reunida el 1 de agosto 2009 en el Palacio de las Convenciones, como parte del proceso de fortalecimiento de su institucionalidad. I¹⁹

¹⁷ Decreto Ley No 219. (2001). Creación del Ministerio de Auditoría y Control.

¹⁸ Fundamentación para la creación de la Contraloría General de la República. 2009.

¹⁹ Ley No 107. (2009). “De la Contraloría General de la República de Cuba”.

Este nuevo órgano se subordina a la Asamblea Nacional del Poder Popular y al Consejo de Estado, a los que auxilia en la función de la más alta fiscalización sobre los órganos del Estado y del Gobierno, reconociéndose como una necesidad para el país a partir del progreso alcanzado en la actividad de preservación de las finanzas y el incremento del control económico-administrativo.

La Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 31 de octubre del 2003, firmada por Cuba el 9 de diciembre del 2005 y ratificada el 9 de febrero del 2007, expresa que se requiere un enfoque amplio y multidisciplinario, para prevenir y combatir eficazmente la corrupción. Asimismo, estableció como un compromiso de todos los Estados Partes, el de crear u otorgar a los órganos estatales encargados de la lucha contra la corrupción, la independencia necesaria, de conformidad con los principios fundamentales de su ordenamiento jurídico, para que puedan desempeñar sus funciones de manera eficaz y sin ninguna influencia indebida, de ahí precisamente, la subordinación del nuevo órgano creado.

1.2.-Definiciones, objetivos, clasificaciones, normas y principios.

1.2.1.-Definiciones sobre Auditoría.

La palabra Auditoría viene del latín AUDITORIUS, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado, pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos. I²⁰

Varios autores coinciden en verla como la parte de la contabilidad que se ocupa de la revisión, comprobación, exposición y presentación de los hechos

²⁰ Sánchez, A. (2005). Definición Genérica. Disponible en: ww.gestiopolis.com/canales5/fin/defigaud/

económicos realizados por la entidad, mediante el examen de los comprobantes, libros, cheques, documentos, y demás evidencias. I²¹

El Decreto - Ley No. 159 del Consejo de Estado, la define como el proceso sistemático, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos o eventos de carácter económico- administrativo, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas e independientes de conformidad con normas y procedimientos técnicos. I²²

La Ley No 107 del 2009, De la Contraloría General de la República de Cuba, la conceptualiza en su artículo 11, de la siguiente manera: proceso sistemático, realizado de conformidad con normas y procedimientos técnicos establecidos, consistentes en obtener y evaluar objetivamente las evidencias sobre las afirmaciones contenidas en actos jurídicos o de carácter técnico, económico, administrativo u otros, con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones, las disposiciones legales vigentes y los criterios establecidos.

El autor asume el concepto expresado anteriormente, pero considera que en la actualidad en nuestro país, la auditoría se expresa es el examen de los libros, cuentas, comprobantes y registros de una entidad, con el objetivo de comprobar su exactitud y evaluar la utilización óptima de los recursos financieros en la gestión económica de la entidad.

Como la auditoría es un proceso sistemático de obtener evidencia, tienen que existir conjuntos de procedimientos lógicos y organizados que sigue el auditor para recopilar la información. Aunque los procedimientos adecuados varían de acuerdo

²¹ Hanson, A.W. (2001). “Teoría y práctica de intervención y fiscalización de Contabilidad”, De Miranda, A. 1996. “Auditoría en las empresas socialistas”, Suárez, A. 2002 “La moderna auditoría” .

²² Decreto Ley No 159 .(1995). “De la auditoría”.

con cada entidad, el auditor siempre tendrá que apegarse a los estándares generales establecidos por la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva. Por consiguiente, el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia mental, neutral.

1.2.2.- Objetivos fundamentales de la Auditoría.

Los objetivos fundamentales de la Auditoría, según lo establecido en el Manual del Auditor del extinto Ministerio de Auditoría y Control, tomo II, capítulo III, documento número 2 “Conceptos generales sobre la auditoría” I ²³ son los siguientes:

- Evaluar el control de la actividad administrativa y sus resultados.
- Examinar las operaciones contables y financieras y la aplicación de las correspondientes disposiciones legales.
- Prevenir el uso indebido de recursos de todo tipo y propender a su correcta protección.
- Fortalecer la disciplina administrativa y económica – financiera de las entidades.
- Coadyuvar a mantener la honestidad en la gestión administrativa y la preservación de la integridad moral de los trabajadores.

La auditoría no debe limitarse a una mera relación detallada de las deficiencias y dificultades encontradas, sino al estudio de las causas que la motivaron y ofrecer las soluciones encaminadas a que las mismas desaparezcan.

1.2.3.-Clasificaciones de la Auditoría.

Las auditorías se inician con el establecimiento de objetivos, los que determinan el tipo de auditoría que debe practicarse y las normas a observarse.

²³ Manual del Auditor. Tomo II. Ministerio de Auditoría y Control. 2003.

Los tipos de auditoría, según se definen por sus objetivos, se clasifican en el Reglamento de la Ley No 107 “De la Contraloría General de la República”, de fecha 1ero de agosto de 2009 como: I²⁴

- a) **Auditoría de Gestión u Operacional:** consiste en el examen y evaluación de la gestión de un órgano, organismo, entidad, programa, proyecto, proceso o actividad, para establecer el grado de economía, eficiencia y eficacia, calidad e impacto de su desempeño en la planificación, control y uso de los recursos y en la conservación y preservación del medio ambiente, así como para comprobar la observancia de las disposiciones que le son aplicables.
- b) **Auditoría Financiera o de Estados Financieros:** consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de la entidad, para determinar si éstos reflejan, razonablemente, su situación financiera y los resultados de sus operaciones, así como el cumplimiento de las disposiciones económicas-financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a su gestión y evaluar el control interno.
- c) **Auditoría forense:** consiste en la investigación y verificación de información, operaciones, actividades y otras, para reunir y presentar el soporte técnico que sustente presuntos hechos delictivos y de corrupción administrativa.
- d) **Auditoría de cumplimiento:** es la comprobación, evaluación y examen que se realiza con el objetivo de verificar el cumplimiento de las disposiciones jurídicas, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos inherentes a la actividad sujeta a revisión, vinculando la eficacia de la norma en relación con los objetivos y metas de la entidad.

²⁴ Decreto Ley No 159. (1995). “De la Auditoría”. Existen similitudes en los conceptos.

- e) **Auditoría Fiscal:** consiste en el examen de las operaciones a las que están obligadas las personas jurídicas o naturales con obligaciones al fisco, tributarias y no tributarias, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho.
- f) **Auditoría de tecnologías de la información y las comunicaciones:** consiste en el examen de las políticas, procedimientos y utilización de los recursos informáticos, así como de la confiabilidad y validez de la información, la efectividad de los controles, aplicaciones, sistemas de redes y otros vinculados a la actividad informática.
- g) **Auditoría ambiental:** es el proceso para verificar el uso, administración, protección, preservación del medio ambiente y de los recursos naturales, con el objetivo de evaluar el cumplimiento de las normas y principios que rigen su control y, cuando proceda, cuantificar el impacto por el deterioro ocasionado o que pueda producirse.
- h) **Auditoría especial:** consiste en la verificación y análisis de temas específicos en entidades, actividades de interés nacional o territorial, programas, proyectos y otros asuntos. Cuando se requiera, se aplica con enfoque de proceso y participan uno o varios sujetos.

1.2.4.- Normas y principios fundamentales de Auditoría.

El Diccionario de la Real Academia Española, define una norma como una regla que se debe seguir o a la que se deben ajustar las operaciones. Webster la define como "lo que se fija y establece con autoridad, como regla para la medición de cantidad, peso, extensión, valor o calidad. Lo que establece la autoridad, costumbre o el acuerdo general, como modelo o ejemplo".

Con relación a eso el VOX (DRAE) nos dice que norma es: Principio que se impone o adopta para dirigir la conducta o la correcta realización de una acción o el correcto desarrollo de una actividad. ²⁵

Una norma es una medida del trabajo, fijada con autoridad o consentimiento profesional. Las normas se diferencian de los procedimientos en que los últimos se refieren a los actos a realizar, mientras que las primeras se refieren a la medición de la calidad en la ejecución de esos actos y a los objetivos a alcanzar con los procedimientos.

En Cuba los principios más generales aplicados son:

1. La auditoría debe practicarse sobre una base independiente, pues no puede ser independiente el auditor que mantenga relaciones de interés personal con dirigentes de la entidad que va a auditar.
2. La auditoría debe practicarse en una base de ética profesional.
3. La auditoría debe ejercerse de acuerdo con la práctica profesional comúnmente aceptada
4. La auditoría debe limitarse a las comprobaciones correspondientes a su propia naturaleza.
5. La auditoría debe comprobar el sistema en uso, especialmente, el sistema de control interno. Este sistema es la base para que el auditor pueda asegurarse de la exposición hecha por la administración.
7. La auditoría debe efectuar las comprobaciones necesarias para el fin propuesto. Estas se efectúan bajo el criterio de no aceptar situaciones o hechos que no hayan sido comprobados.
8. La auditoría debe comprobar las anotaciones en tres elementos: exposición, valuación y clasificación y debe mostrar objetividad en los papeles de trabajo.

Además de estos principios, existen también las normas de auditoría que se refieren a la medición de la realidad en la ejecución de los actos a realizar y a los objetivos a alcanzar con los procedimientos que se apliquen, ellas son:

²⁵ Diccionario de la Lengua española actualizado. DRAE. 2006

a)-**Capacidad Profesional:** el personal designado para practicar la auditoría, debe poseer en su conjunto la capacidad profesional necesaria para realizar las tareas que se requieran.

b)-**Independencia:** en todos los asuntos relacionados con la auditoría, la organización de Auditoría y los auditores deben estar libres de impedimentos personales y externos para proceder con independencia desde el punto de vista de organización y mantener una actitud y apariencia independientes.

c)-**Debido cuidado profesional:** se debe proceder con debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y preparar los informes correspondientes. Los auditores deben aplicar un sólido juicio profesional y determinar las normas de auditoría aplicables en el trabajo que van a realizar.

d)-**Control de Calidad:** las organizaciones de auditoría deben tener un apropiado sistema interno de control de calidad y ser objeto de un programa de revisión externa de calidad. El sistema interno de control de calidad implementado por la Organización de Auditoría debe ofrecer seguridad razonable de que se han adoptado y cumplen las Normas de Auditoría y se han establecido procedimientos adecuados. Esta Norma debe aplicarse al menos una vez cada dos años a todas las organizaciones que practican la auditoría. ²⁶

1.2.5.- La Auditoría y el Control Interno.

En el desarrollo de los procedimientos de auditoría, ayuda a los auditores la forma organizada en que los sistemas de Contabilidad registran, clasifican y resumen los datos. El flujo de los datos contables empieza con el registro de las transacciones que se realizan diariamente en una empresa.

Los auditores pueden seguir la corriente de evidencias retrocediendo hasta sus orígenes. Este proceso del trabajo marchando hacia atrás desde las cifras de los

²⁶ Lamorú , P. (2009). Disponible en: www.monografías.com

estados hasta la evidencia detallada de las transacciones individuales es lo opuesto del proceso contable.

Aun cuando los procesos específicos de la auditoría varían de un trabajo a otro, los pasos fundamentales en que se sustenta el proceso de auditoría son esencialmente los mismos en casi todos los trabajos. La secuencia de estos pasos proporciona un marco lógico para el proceso de auditoría. Los auditores no necesitan, sin embargo, completar cada una de las tareas antes de pasar a la siguiente; pueden emprenderse varias etapas del proceso al mismo tiempo. Por supuesto, el dictamen de auditoría, no puede emitirse hasta que se termina todo el trabajo de ejecución.

Revisión del Control Interno.

La naturaleza y lo extenso del trabajo de auditoría por llevar a cabo en un trabajo en particular, depende principalmente, de la efectividad del sistema de control interno de la entidad auditada para evitar errores de importancia. Antes de que los auditores puedan evaluar la efectividad del sistema, necesitan tener conocimiento y comprensión de cómo trabaja: qué procedimientos se siguen y quienes lo ejecutan, qué controles funcionan, cómo se procesan y registran las diferentes tipos de transacciones, y qué registros contables y documentación de apoyo existen. Por lo tanto, una revisión del sistema de control interno es el primer paso lógico en cada trabajo de auditoría.

Las fuentes de información acerca del sistema, incluyen las entrevistas con el personal, los papeles de trabajo de las auditorías de años anteriores y los manuales de procedimientos. Al reunir información acerca de un sistema, es útil a menudo estudiar la secuencia de procedimientos que se usa en el procesamiento de transacciones de las categorías principales.

1.2.6.-Otros conceptos de importancia para la comprensión de esta investigación.

Se destacan en la Ley No 107 “De la Contraloría General de la República”:

Control: es el conjunto de acciones que se ejecutan para comprobar la aplicación de las políticas del Estado, así como del cumplimiento del plan de la economía y su presupuesto.

Sistema de control interno y órganos que lo integran: son las acciones establecidas por la legislación especial en esta materia, que se diseñan y ejecutan por la administración, para asegurar la consecución de los objetivos siguientes:

- a) proteger y conservar el patrimonio contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilícito;
- b) asegurar confiabilidad y oportunidad en la información que se recibe o se brinda;
- c) garantizar la eficiencia y eficacia de las operaciones económicas, mercantiles u otras similares que se realicen, de acuerdo con su objeto social o encargo estatal;
- d) cumplir con el ordenamiento jurídico y técnico establecido por los organismos rectores, para el empleo de herramientas, equipos, instrumentos y otros medios de carácter similar, en la realización de los distintos procesos a su cargo.

Los órganos que integran este sistema son la administración, la auditoría interna y cualquier otra estructura administrativa que realice actividades de supervisión e inspección en su ámbito y que tengan como misión esencial y básica asegurar los recursos que se disponen para el desarrollo de sus objetivos y funciones.

Sistema de Control Externo: es el que está conformado por las acciones que ejercen la Contraloría General de la República y otros órganos, organismos e instituciones del Estado, autorizados por la legislación vigente para auditar, supervisar, controlar o inspeccionar conforme a sus funciones o atribuciones.

Siendo la opinión del autor, que una de las cuestiones para el estudio futuro de este tema, lo será el ordenamiento de todos esos controles, los que de una forma u otra interfieren en el control de las entidades cubanas.

Otro de los conceptos que el autor considera importante para la mejor comprensión del presente trabajo, es el que aparece refrendado en la Ley No 107, referido al concepto de Sistema Nacional de Auditoría y quienes lo integran.²⁷

Este concepto, pero llevado al ámbito provincial, se expresa: Es el conformado por los sistemas de auditoría interna y externa, comprende a los auditores internos de las empresas y unidades presupuestadas, unidades de auditoría interna que actúan en las organizaciones económicas y a nivel de las direcciones provinciales y municipales, entidades nacionales, sistema bancario, consejos de la administración, de la administración tributaria, así como de las sociedades civiles de servicios y otras organizaciones que practican la auditoría independiente y las unidades organizativas de la Contraloría General de la República.

1.2.7.-Estructura del sistema provincial de auditoría en Pinar del Río.

En la estructura del sistema territorial de auditoría la Contraloría Provincial, ocupa el mayor nivel en la estructura jerárquica, contando con 30 auditores para desarrollar su trabajo.



Gráfico No 1. Estructura del sistema territorial de auditoría.
Confeccionado por el autor.

Estando integrado además, por:

- ✓ Unidad Central de Auditoría Interna del Consejo de la Administración Provincial (UCAI-CAP) a la que se le subordinan los auditores correspondientes a su sistema, es decir: Dirección Provincial de la Vivienda,

²⁷ Ley No 107. 1 de agosto 2009. Artículo 11. Sobre el sistema nacional de auditoría.

Dirección Provincial de Salud, Empresa Farmacias y Ópticas, Empresa de Mantenimiento Vial, Organización Económica Estatal (OEE) de Industrias Locales, Dirección Provincial de Transporte, Dirección Provincial de Cultura, Empresa Provincial de Seguridad y Protección del CAP y los del Grupo Empresarial de Comercio, para un total de 174 auditores. Esta unidad tiene auditores a nivel de todos los municipios.

- ✓ Ocho Unidades de Auditoría Interna, pertenecientes a los siguientes organismos: Ministerio de la Agricultura (MINAGRI), Ministerio de la Industria Alimenticia (MINAL), Banco de Crédito y Comercio (BANDEC), Banco Popular de Ahorro (BPA), Empresa eléctrica, Cimex, Copextel y del Ministerio de la Construcción (MICONS)., las que cuentan en su conjunto con 70 auditores.
- ✓ Una unidad especializada en Auditoría fiscal, la que pertenece a la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), la que está compuesta por 20 auditores.
- ✓ La auditoría que practica la Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) dirigida a la disciplina estadística.
- ✓ La Fiscalía Provincial cuenta con 8 auditores, los que apoyan el trabajo de los fiscales en la práctica de las verificaciones fiscales.
- ✓ Una sociedad de auditoría, la Consultoría de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores, conocida con la sigla de CANEC. SA; la que cuenta en estos momentos con 21 profesionales dedicados a la actividad de auditoría.
- ✓ Finalmente se cuenta con 150 auditores internos, pertenecientes a 84 entidades de 19 organismos de la provincia.

La provincia al momento de este estudio contaba con 470 auditores, ubicados en los distintos organismos y municipios.

Ver anexo N0 1. Estructura del Sistema Territorial de Auditoría.

Se destaca que esta cifra, siempre ha tenido variación a partir de las altas y bajas producidas, pero su tendencia es a crecer, en el año 2001 se contaba con 169

auditores, en el 2005 esta cifra se elevó a 371 y en el 2010 está conformada por 470. Cifra insuficiente aun, lo que es un elemento que reafirma la obligatoriedad de la selección de las entidades a auditar, ya que esta fuerza no puede auditar todo su sistema en el año fiscal.

Ver anexo No 2. Completamiento de la estructura de auditores.

El modelo de selección de entidades a auditar que proponemos, es aplicable para:

- La Contraloría Provincial.
- La Unidad Central de Auditoría Interna del CAP.
- Las 7 Unidades de Auditoría Interna (UAI).
- El Departamento de Fiscalización de la ONAT.
- La Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) en la provincia.
- CANEC.SA. Consultoría de la ANEC.
- La Fiscalía Provincial.

No siendo una necesidad para:

- Los auditores internos de las entidades, ya que el conocimiento de su entidad, le permite dirigir con mayor acierto sus acciones de control y en qué momento hacerlo, aunque hay empresas que por su magnitud y dispersión de unidades subordinadas pudieran tenerse en cuenta para futuros estudios.

1.2.8.-Marco legislativo en Cuba sobre la periodicidad al practicar la auditoría.

Pinar del Río cuenta con 312 entidades económicas, de las que 124 son empresas, 160 unidades presupuestadas, 28 Organizaciones Económicas Estatales, 171 Unidades Básicas de Producción Cooperativa y 496 Cooperativas Agropecuarias, todos los organismos de la administración central del Estado están representados y todas las subordinaciones. ²⁸

²⁸ Información brindada por la Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) en la provincia.

La estructura de auditores con que cuenta es insuficiente para auditar todas las entidades, al menos una vez cada dos años, según se ha propuesto en varios eventos nacionales.

Hasta ahora, solo se ha escrito sobre la periodicidad de las auditorías a las entidades cubanas en la Resolución No.327 de 2008 del extinto MAC, en su apartado primero se establece, realizar una auditoría financiera a las empresas que aplican el Perfeccionamiento Empresarial dentro del término de un año, prorrogable hasta los seis meses del año siguiente, sin exceder de dieciocho (18) meses.

1.2.9. Marco Legislativo en varios países según literatura consultada.

En la Ley de la Contraloría y el reglamento de varios países latinoamericanos, Asia y Estados Unidos y en la legislación del Tribunal de Cuentas de España, se aborda el aspecto del plan anual de auditoría y la necesidad de contratar entes externos para la realización de auditorías, además de controlar las auditorías internas (Ley de la Contraloría de Costa Rica, artículos del 21 al 27). En la Ley de la Contraloría de la República de Ecuador, en su artículo 85, en los incisos a,b, y c, se aborda la conciliación de todos los planes de auditoría, tanto las externas como las internas y la aprobación por parte del Contralor General, de igual forma quedó establecido en el país.

En la Ley de la Contraloría de Guatemala, en su artículo 17, se establece la obligatoriedad de la auditoría a los presupuestos del sector público por parte de la Contraloría, pero al no contar con los auditores necesarios, realizan el trabajo de forma selectiva, basado fundamentalmente a la existencia de indicios o denuncias de corrupción y actos anómalos en determinadas instituciones del sector público.

En las Normas de Auditoría Externa de la auditoría general de la nación, de la República Argentina, aprobadas por la Resolución 145 del año 1993, se expone el concepto de planificación institucional partiendo de la importancia, la significación y riesgo y en tal sentido se debería tener en cuenta los importes involucrados, magnitud del impacto social, económico, ambiental y organizacional y los

comentarios de los medios masivos de difusión. Es precisamente esta norma la que más se acerca a la propuesta del presente trabajo, aunque no estableció periodicidad para la ejecución de la auditoría a los entes públicos.

En la Revista Española Auditoría Pública No 47 del 2009; páginas 57 a la 62, José María Luque Roldán, jefe de sección de control financiero, de la Diputación de Córdoba, aborda una experiencia interesante de adopción de un sistema de control basado en la colaboración con firmas privadas de auditorías para lograr auditar todos los entes públicos.

Lo que sí queda claro, es que hay un interés marcado de todas las entidades de fiscalización superior de auditar el mayor número de entidades todos los años, para lo que se buscan varias alternativas y se aplican un sinnúmero de ideas, pero ninguna tiene la fuerza necesaria para tal tarea, por lo que todas confeccionan sus planes de auditoría a partir de disímiles métodos de selectividad.

1.2.10.-Directivas para la selección de las entidades a auditar en Cuba.

La propuesta de entidades a auditar en Cuba, se hace a partir de directivas o lineamientos preestablecidos, las que se conforman a partir de los criterios que emiten todas las unidades de auditorías, tanto externas como internas, pertenecientes a todos los Organismos de la Administración Central del Estado (OACE) y de los Consejos de la Administración de todas las provincias.

Este proceso se ha realizado de esta forma desde la misma creación de la Oficina Nacional de Auditoría, se mantuvo en el Ministerio de Auditoría y Control y en estos momentos se realiza de la misma forma en la Contraloría General de la República, siendo la única diferencia; que en las dos anteriores las directivas las aprobaba el jefe máximo de los organismos mencionados y los de la Contraloría General son aprobados por el Presidente del Consejo de Estado y de Ministros a través de un acuerdo, lo que demuestra el nivel y apoyo que se le está brindando a la función de control en el país, además, estas directivas se han ido perfeccionando con el decursar de estos años.

Las directivas generales propuestas para el plan que se ejecutó en el año 2010, tuvieron en cuenta, lo siguiente:

- a) Las directivas que se emitieron para la elaboración del plan de la economía 2010.
- b) Resultados de estudios realizados a partir de lo que muestran las auditorías, inspecciones y verificaciones fiscales.
- c) Análisis, de las principales causas identificadas en los reportes de corrupción y en las quejas y denuncias relacionadas con las indisciplinas, ilegalidades y manifestaciones de corrupción.
- d) Sectores y actividades vulnerables.

A partir de estas indicaciones, se estableció un número de directivas específicas a cumplir en las acciones de control que se planificaran:

- 1.-Evaluar cumplimiento de los planes de producción, servicios o investigación.
- 2.-Presupuestos de ingresos y gastos en pesos cubanos (CUP) y en pesos cubanos convertibles (CUC).
- 3.-Portadores energéticos, priorizando grandes y medianos consumidores.
- 4.-Priorizar las inversiones inscritas en el plan de la economía.
- 5.-Los créditos y financiamientos externos.
- 6.-Inversión extranjera.
- 7.-Inventarios.
- 8.-Entidades en perfeccionamiento empresarial.
- 9.-Sistema tributario y las oficinas de multas.
- 10.-Realizar los controles y recontroles gubernamentales.
- 11.-Participar en la comprobación nacional al Control Interno. Para cumplir con esta directiva, el sistema nacional de auditoría debe reservar en su plan el 80 por ciento de sus auditores para los meses de abril y mayo.
- 12.-Proceso de entrega y explotación de la tierra y producción de alimentos.
- 13.-Desarrollar acciones al sistema de la vivienda.
- 14.-Auditar las organizaciones no gubernamentales (ONG).

Estas directivas o lineamientos generales se emplean en la conformación de los planes de auditorías por la Contraloría General y todo el sistema de auditoría del país, según corresponda, porque en la misma existen acciones, que aunque no se detalla, son facultad exclusiva de la Contraloría General y de las Contralorías Provinciales. ²⁹

Solo existe el tratamiento mencionado en el epígrafe 1.2.8,³⁰ vinculado con las entidades que se encuentran en perfeccionamiento empresarial, lo que se contradice con los cuatro aspectos iniciales de las propias directivas, ya que el enfoque va dirigido a buscar índice de cobertura y no las entidades que presentan un alto riesgo de control, por lo que se discrepa de dicho enfoque. ³¹

Conclusiones del capítulo 1.

1. Se realizó una amplia revisión bibliográfica, la que permitió sistematizar las teorías existentes relacionadas con el tema tratado en esta investigación.
2. La misma permitió además, corroborar la necesidad existente de ampliar sobre la temática, con vistas a mejorar el proceso de gestión de la auditoría externa a entidades estatales.
3. Se hizo una caracterización del sistema de auditoría de la provincia.

²⁹ Directivas para la confección de los planes anuales de auditoría a ejecutar.

³⁰ Se refiere al epígrafe vinculado con el Marco legislativo en Cuba sobre la periodicidad al practicar la auditoría, de la presente investigación.

³¹ Esto queda explicado con todo el detalle en la Resolución No 327 del 2008 del extinto Ministerio de Auditoría y Control.

Capítulo 2: Diagnóstico sobre la situación actual de la selección de entidades a auditar. Resultados de las auditorías, delito económico y casos de corrupción reportados en los últimos años.

El capítulo se inicia con el análisis de los resultados a partir de la aplicación de varios instrumentos investigativos, fundamentalmente encuestas y análisis de contenido.

2.2: Resultados del método aplicado.

2.2.1. Análisis de los resultados de la encuesta aplicada a la población de la investigación.

Se aplicó una encuesta (**Ver anexo No 3**) a los 11 jefes de las unidades de auditoría que comprende la población seleccionada, con el objetivo de determinar la efectividad del proceso vigente para la selección de las entidades a auditar y su impacto en el mejoramiento del control económico en la provincia.

Se destaca que el 95 por ciento de todos los jefes de las unidades de auditoría tienen más de 15 años de experiencia en la actividad, lo que se considera como una fortaleza para la presente investigación.

Los resultados de dicha encuesta se evaluaron mediante una matriz de valoración (**Anexo No 4**), lo que permitió conocer el nivel de importancia de cada respuesta, comprobándose que el más alto índice concedido (0.24) lo obtuvo la pregunta número uno, referida al proceso de selección actual para la confección de los planes anuales de auditorías y el otro por ciento más alto (0.21) la pregunta número cuatro, vinculada directamente con la muestra que se selecciona para las comprobaciones nacionales al control interno. Ambos porcentos demuestran, que la selección de las entidades a auditar, tanto las que se planifican en los planes anuales según las directivas, como las que se seleccionan para ser auditadas en

las comprobaciones nacionales al control interno, I³² fueron consideradas poco efectivas, no ajustándose a la situación de control en el municipio y provincia, al existir estancamiento en los resultados del control en las entidades. I³³ Este aspecto se amplía en epígrafe específico. El resto de los aspectos también tiene dificultad y se le prestará la debida atención en la presente investigación, evaluándose los vinculados al delito económico y la corrupción administrativa, ya que ambos sustentarán o no, la propuesta del modelo de selección.

Se amplió el análisis sobre la selección de las entidades a auditar captándose información no percibida en la encuesta a los directivos, la que fue obtenida en trabajo de grupo con la participación de 23 especialistas, pertenecientes a las unidades de auditoría seleccionadas, mediante tormenta de ideas sobre el tema y la aplicación de un cuestionario (**Ver Anexo No 5**) con la asignación de un rango de hasta 100 puntos, según la importancia que le conceden a los elementos para la selección de las entidades a auditar por su organismo. Las principales respuestas estuvieron enmarcadas en:

- El 95 por ciento manifestó que los planes de auditorías se confeccionan enmarcándose en las directivas y lineamientos indicados, ya que posteriormente hay que resumir los aspectos negativos detectados por directivas y se informan a la Contraloría Provincial, conociendo esta, si fueron o no cumplidas las directivas para la confección de los planes.
- El 90 por ciento respondió que se da prioridad en la selección, a las entidades o unidades de base que no fueron auditadas el año precedente, sin considerar la última evaluación recibida.

³² Se amplía la evaluación en el epígrafe 2.2.4 Resultados de las comprobaciones al Control Interno.

³³ En las estadísticas reflejadas en el anexo No 6 se constata que desde el año 2001 hasta el año 2010 ha oscilado entre un 30 y un 35 por ciento de entidades evaluadas de deficientes y malas por auditorías practicadas.

- El 100 por ciento coincidió en que hay prioridad para las entidades que están en perfeccionamiento empresarial, para que no se incumpla con la norma establecida de 18 meses.
- El 95 por ciento expresó como una obligatoriedad, cumplir con las indicaciones del organismo superior, independientemente de los resultados en el control anterior de la entidad propuesta.
- Coincidió el 100 por ciento, en que es obligatorio reservar fondo de tiempo para acometer cualquier imprevisto que se detecte en cualquier entidad subordinada.

Los especialistas utilizados como expertos coincidieron con el autor, en que este método utilizado asume posiciones empíricas, anacrónicas y sin ningún fundamento científico, lo que no permite utilizar eficientemente los recursos humanos de que disponen en cada una de sus unidades. Estando obligados a auditar nuevamente entidades por denuncias o porque se pretende que ingrese al proceso de perfeccionamiento empresarial, las que ya fueron auditadas en el período planificado, por lo que quedó demostrado que la selección de las entidades a fiscalizar se realiza al azar, al no disponer de una base de datos que tenga el historial de cada objetivo posible a auditar, sus antecedentes, evaluaciones anteriores, volumen de producción, denuncias, quejas, circulación mercantil, cuentas por pagar y cobrar, entre otros aspectos que nos permiten dar prioridades a las que presentan un mayor nivel de riesgos de control.

La auditoría debe agregar valor al sujeto auditado, sin necesariamente comprometer su integridad, serle útil para que logre sus objetivos estratégicos, identificarle problemas que, de resolverse, mejorarían sustancialmente el desempeño de las organizaciones e identificar las oportunidades de mejora y las áreas de mayores o posibles riesgos.

El criterio del autor sobre la ejecución de las auditorías es que no se deben hacer por hacer, eso es control por el control. Cuando se establece que en un período

de tiempo equis todas las entidades deben ser auditadas, independientemente de sus resultados, particularidades y exposición a riesgos demostrada, lo que hace es elevar considerablemente el costo del control. Se debería estar interesado en el mejoramiento continuo, sistemático y consistente, para evitar daños a la sociedad. Una auditoría no debería ser un formalismo, ni una búsqueda de fallas y culpables, algo que aparece cuando hay problemas y mucho menos un espacio de “confrontación” para dirimir diferencias de opinión o criterios o para alcanzar una meta específica.

Las acciones de control deberían constituir una gran oportunidad para que todo el personal de una entidad auditada gestione el conocimiento, aprendan de los auditores y viceversa, así como de los errores, irregularidades y reservas de mejoras encontradas. Las vías son a través de la presentación de los informes, las discusiones técnicas en las áreas o departamentos y el análisis de los resultados de todas las actividades auditadas. El reto es precisamente, el mejoramiento continuo del auditado, sobre la base del intercambio e identificación clara de las causas, de las fallas y posibles medidas para corregirlas.

Por todo lo anteriormente expresado y analizado se considera que los métodos actuales para seleccionar las entidades a auditar en el marco teórico de esta investigación, no se corresponden con las exigencias actuales.

2.2.2. Análisis de los resultados de las acciones de control, a través del método de revisión de contenido.

A través de este método científico, se revisó el expediente de las acciones de control de todas las entidades que conforman la muestra de la investigación, para comprobar la efectividad de los métodos de selección de las entidades a auditar en los momentos actuales.

Se captó la información contenida en los Expedientes de acciones de control, en poder de las entidades de la provincia y como período se seleccionó el de los últimos 3 años. I³⁴

Se tabuló toda la información, I³⁵ con el objetivo de reducir los niveles de incertidumbre en la toma de decisiones o en el análisis a realizar, para garantizar de esta forma, en un nivel alto, la correcta elaboración del modelo propuesto.

Desde el año 2001 hasta el 2010, se practicaron en la provincia 9069 auditorías, en las que 2894 entidades fueron evaluadas como deficientes o malas en su contabilidad y control interno, lo que acusa un 32 por ciento como promedio en todo ese período.

En el caso del municipio Pinar del Río, el que se diferencia del resto por el peso específico que tiene en la provincia, se han practicado en igual período 3472 y se han evaluado negativamente 1131 entidades, para un 32 por ciento, coincidente con el de la provincia. I³⁶**Ver Anexo No 6. Resultados de las auditorías en el municipio Pinar del Río.**

Las estadísticas (Anexo 6) expresan el estancamiento durante una década del proceso de selección de las entidades a auditar. Hay retroceso en organismos como vivienda, cultura, transporte, comunales, industrias locales, alimentaria y correos, lo que no significa que no haya mejorado el control interno y la contabilidad en varios sectores, tales como: Turismo, Industria Básica, Salud, Comercio, Sistema educacional y Construcción.

³⁴ Para ampliar sobre los expedientes de control se puede consultar Artículo No 19.Ley No 107 del 2009 “De la Contraloría General de la República”, así como la Resolución No 276 del 2003 del extinto Ministerio de Auditoría y Control.

³⁵ Se tabuló en el software estadístico SPSS facilitado en la maestría.

³⁶ Estadísticas elaboradas por el autor con la utilización del software estadístico SPSS

A partir de evaluar los resultados de las auditorías practicadas desde el 2001 al 2010, en el que se ha mantenido un rango entre un 30 y un 36 por ciento calificadas de deficientes o malas, al mismo tiempo que se han incrementado las indisciplinas, ilegalidades, los delitos económicos y los casos de corrupción administrativa, el autor es del criterio que ha quedado demostrado la necesidad de cambiar el método utilizado para seleccionar las entidades a fiscalizar. El método actual no ha redundado en beneficio, ni ha impactado de forma positiva en el mejoramiento del control.

En el análisis realizado, se comprobó que no avanza la implementación del proceso de perfeccionamiento empresarial en las entidades de la provincia, lo que se considera de carácter estratégico para el país, siendo la situación diagnosticada la siguiente:

- Poco avance en la obtención del aval de la contabilidad, lo que es un requisito exigido para entrar al proceso, por las dificultades detectadas y los problemas contables y de control interno, destacándose que ninguna empresa fuera aprobada para comenzar la implementación de dicho proceso. (9 empresas y 2 Grupos Empresariales previstos).
- En auditorías ejecutadas, se comprobó la suspensión del proceso a 5 empresas por tener problemas de control. (Ómnibus Urbanos, Transportación de Pasajeros por Ómnibus, Comercio San Juan y Martínez La Palma y Mantua).
- Otra empresa se excluye del proceso por evaluarse de deficiente la certificación de sus Estados Financieros. (Empresa Provincial de Mantenimiento y Construcción Civil).
- Por concluir el ejercicio fiscal con pérdidas. (5 empresas: Intermunicipal, Carga, Acueductos y Alcantarillados, Materiales No 7 y la Cadena Isla Azul).
- Otros aspectos demostrados fueron: los problemas de seguridad han limitado la obtención del Aval del MININT, presentar sistemas de gestión

de la calidad sin certificar o avalar y deficiencias en la incorporación de los resultados de innovación aplicables a las empresas, así como en la implementación de los sistemas de gestión del medio ambiente y desvío hacia otras actividades no autorizadas.

- Se expresa el exceso en el número de controles que reciben las empresas en perfeccionamiento, lo que hace compleja la función del control por parte de las mismas por el tiempo que hay que dedicar al ejercicio de control externo y posterior seguimiento a los planes de medidas exigidos. I³⁷

Se considera, a partir de la evaluación y análisis de las estadísticas I³⁸ que en estas empresas se han practicado controles externos de forma excesiva, siendo de 21 el promedio de los mismos en el año 2010, coincidiendo varios en los mismos objetivos, número muy alto para esas entidades, que afecta el desarrollo operativo de los procesos de corrección de las fallas detectadas. Sin embargo hay algunas de las que están en perfeccionamiento o en proceso que en el transcurso del año no recibieron ningún tipo de control.

El autor propone, que si el objetivo a alcanzar es que avance más el proceso de perfeccionamiento empresarial, se debe lograr un mejoramiento en el control de las entidades, pero para eso se requiere de un cambio de métodos y estilos de trabajo de los organismos controladores y fiscalizadores. Hay que cambiar la estrategia actual por una coordinada e integrada que sistematice la ejecución del sistema de control del estado y contribuya de manera efectiva al proceso de mejora continua de las empresas.

Análisis y seguimiento a las auditorías practicadas:

El autor seleccionó para el estudio el municipio cabecera Pinar del Río, utilizando como decidor el peso específico que tiene en el tejido productivo de la provincia.

³⁷ Informe de Balance del Grupo Provincial de Perfeccionamiento Empresarial. Pinar del Río.2009

³⁸ Estadísticas existentes en el Departamento de Atención al sistema y Control del Plan de la Contraloría Provincial.

El mismo cuenta con 72 empresas (E), 62 Unidades Presupuestadas (UP) y 10 Organizaciones Económicas Estatales (OEE). ³⁹ La muestra para dicha evaluación es de 65 empresas (lo que representa el 90 por ciento del total), 50 Unidades presupuestadas (lo que significa el 81 por ciento del total) y 8 Organizaciones económicas estatales (representando el 80 por ciento de las existentes).

El análisis de las empresas que fueron auditadas en el año 2007, 2008 y en el 2009, se refleja en la siguiente tabla:

Aspectos/años	2007	2008			2009		
		Repiten	Cc	Sc	Repiten	Cc	Sc
Auditadas:	57	35	32	3	30	29	1
Con control	30	26	24	2	23	22	1
Sin control	27	9	8	1	7	7	-

Tabla No 1. Resultado del seguimiento a las auditorías realizadas a las empresas. Realizado por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

Donde:

Cc = Con control

Sc = Sin control.

Válido para el resto de las tablas y gráficos.

En las auditorías practicadas a las **empresas** y tomando como base el año 2007 para el análisis, se observa lo siguiente:

- En el año 2007 se auditaron 57 empresas, 30 fueron evaluadas con control y 27 sin control.
- En el año 2008, de las 30 evaluadas con control en el 2007, se auditaron nuevamente 26, siendo evaluadas con control 24 y 2 sin control. Pero de las 27 sin control en el 2007, se auditaron solamente 9, obteniendo 8 la categoría con control.

³⁹ Información brindada por la Oficina Nacional de Estadísticas (ONE) en Pinar del Río

- En el año 2009 de las 32 con control del 2008, se auditaron 30 y se comprobó que 29 tenían control y 1 retrocedió y 7 de las que en el 2007 estaban sin control y que fueron evaluadas en el 2008 con control, todas obtuvieron la calificación con control.

¿Qué indica esto?

Mientras a algunas se les reiteran las auditorías todos los años, sin causas justificadas, hay otras que no se auditan en períodos más largos, por ejemplo:

- En el 2007 no se auditaron 15 empresas y de estas se les practica auditoría en el 2008 a 7, de las que 4, para el 57 por ciento, es evaluada negativamente.
- En el 2009 se auditaron 12 empresas de las 15 que no se controlaron en el 2007, incluyendo las 7 que se auditaron en el 2008, arrojando el siguiente resultado: 8 fueron evaluadas con control para el 67 por ciento (se incluyen las 7 antes mencionadas) y una nueva que se incorporó, el resto (4) fueron evaluadas sin control para el 33 por ciento.

Este mismo análisis, pero para las **unidades presupuestadas**, arroja el siguiente resultado:

Aspectos/años	2007	2008			2009		
		Repiten	Cc	Sc	Repiten	Cc	Sc
Auditadas:	36	21	18	3	19	14	5
Con control	19	15	13	2	6	6	-
Sin control	17	6	5	1	13	8	5

Tabla No 2. Resultado del seguimiento a las auditorías realizadas a las unidades presupuestadas. Realizado por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

En el año 2007 son auditadas 36, evaluadas 17 negativamente y 19 con control. De las evaluadas sin control, solo 6 repiten en el 2008 y solo 1 se evalúa negativamente, lo que infiere que esta selección fue positiva al arrojar un saldo beneficioso para las entidades, se auditan 15 de las que tenían control, solo 2 no

repiten la evaluación positiva, es decir un 94 por ciento de efectividad, implicando un aumento en los costos del control, ya que era más factible encaminar las acciones de control, priorizando donde se concentraban las de mayor riesgo y no a las unidades presupuestadas que estaban evaluadas positivamente.

Para reafirmar lo anteriormente expresado, en el 2009 se auditan 6 de las que en el 2007 se evaluaron positivamente y el cien por ciento repite dicha evaluación.

De las 17 sin control en el 2007, se auditaron en el 2009 13 con 5 negativas para el 38 por ciento, en las 13 positivas están incluidas las 6 que se auditaron en el 2008.

Aspectos/años	2007	2008			2009		
		Repiten	Cc	Sc	Repiten	Cc	Sc
Auditadas:	6	4	4	-	6	4	2
Con control	3	3	3	-	3	3	-
Sin control	3	1	1	-	3	1	2

Tabla No 3. Resultado del seguimiento a las auditorías realizadas a las organizaciones económicas estatales. Realizado por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

En el caso de las **organizaciones económicas estatales**, sucede otro tanto a las anteriores, se auditan las que están sin control y un elevado porcentaje mejora su estado de control y las que están bien, se auditan todos los años y se evalúan de aceptables y de las que no se auditan siempre hay sorpresas.

Como complemento de estas informaciones (ver Anexo No 7) Resultados por formas organizativas, en el que se hace una evaluación del resultado de los años 2007, 2008 y 2009. Todos estos análisis conducen a que se siga reiterando por el autor, que no es solamente implementar una fase de seguimiento o recurrente, sino se infiere, que es necesario establecer un modelo para disminuir el riesgo inherente a las unidades de auditoría, tanto las internas como las externas, para seleccionar qué entidad auditar, en la que se pueda medir el valor a ellas agregado en los resultados.

Más del 94 por ciento de las entidades que se auditan todos los años de forma consecutiva son evaluadas con control, al auditar básicamente las mismas todos los años, se dejan de auditar a otras que no están bien en el control o no se conoce cómo están, por lo que de contar con un modelo integral para la selección de las entidades a auditar, se pudieran identificar hacia dónde las unidades de auditoría externas pudieran dirigir su trabajo, les permitiría atenderlas de forma priorizada y poner al descubierto sus problemas, evaluar causas y condiciones y trabajar en perfeccionar el control en las mismas, lograr además, mayor efectividad en la utilización de los recursos humanos disponibles.

El objetivo principal no debe ser la detección de fraudes, sino que todos los entes controladores estatales contribuyan al perfeccionamiento del control en las entidades auditadas, impactando en el mejoramiento de la situación económica del país.

2.2.3.-Casos de corrupción reportados.

A través del método de análisis de contenido, se evaluaron los casos de corrupción de toda la provincia, haciendo énfasis en los del municipio Pinar del Río, por la cantidad y connotación de los mismos ⁴⁰ con el objetivo de conocer cómo ha impactado el método actual de selección de las entidades a auditar, para minimizar la frecuencia y cantidad de los casos negativos que se detectan.

Como elementos más significativos o deficiencias se pudo comprobar:

- No todos los casos son detectados, al no hacer una selección idónea de la entidad a auditar, no profundizar en la selección de la muestra y a una incorrecta evaluación de riesgos, entre otros.

⁴⁰Programa automatizado que controla lo establecido en la Resolución No 101 del 2003 del extinto Ministerio de Auditoría y Control. Registrar todos los casos de corrupción que se detectan en la provincia. Información captada en la Contraloría Provincial.

- No todos los casos detectados, son informados, lo que limita cualquier análisis que se pretenda hacer.

Exponemos a continuación, en la siguiente gráfica, los casos registrados en la provincia y su no correspondencia con los resultados que muestran las auditorías:

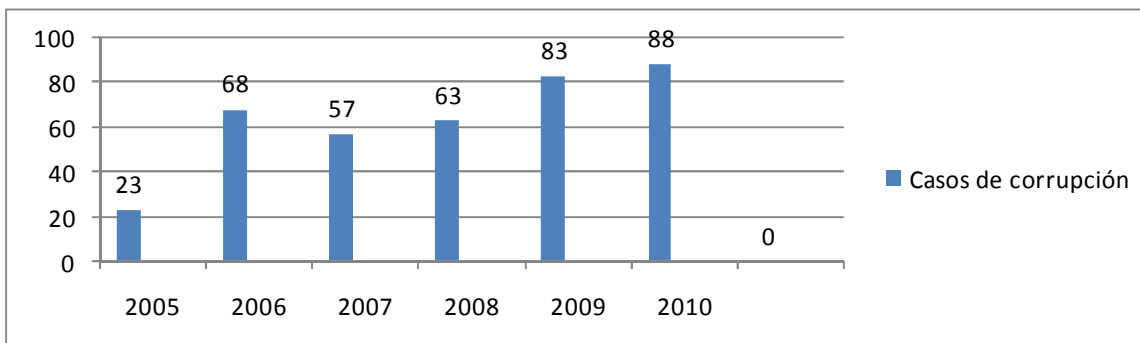


Grafico No 2. Hechos de corrupción detectados en la provincia. Años 2005 al 2010. Elaborado por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

Los últimos 3 años muestran un incremento sostenido de los casos, las afectaciones económicas provocadas por estos casos en los últimos 5 años, ascienden a 9 184 626 millones de pesos, con una tendencia a aumentar en los últimos 2 años, siendo incalculable el daño moral que se le inflige a la sociedad.

Más del 80 por ciento de los casos detectados e informados se producen en el nivel de base, que es donde se concentran los recursos y que son los entes económicos que menos se auditan por distintas razones, entre las que se encuentran, a juicio del autor, las siguientes:

- No se incorporan a la muestra seleccionada.
- Son minimizadas por su tamaño físico y no se tiene en cuenta el volumen y el tipo de recursos que manejan.
- Dificultades de transportación que complejiza realizar la auditoría.
- No contar con la cantidad necesaria de auditores.

En la siguiente información estadística I⁴¹ se relaciona una muestra de los sectores que más y menos se auditan, teniendo en cuenta su estructura:

Sectores menos auditados	Evaluadas sin control	Por ciento sin Control	Sectores más auditados	Evaluados Sin control	Por ciento Sin Control
Comunales	5	42	Transporte	11	61
Comunicaciones	5	71	Salud	21	36
Deportes	6	55	Minagri	100	34
Cultura	9	56	Industrias Locales	9	64

Tabla No 4. Resultados de sectores seleccionados. Confeccionada por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

Al evaluar la información se percibe, que tanto los sectores más auditados como los menos controlados presentan altos porcentos de entidades evaluadas de deficiente o malo en el control de los recursos y la información posterior muestra que los hechos de corrupción se detectan independientemente de si son más o menos auditadas.

En la siguiente tabla se reflejan los casos de corrupción detectados y registrados en el municipio Pinar del Río en los últimos 5 años, apreciándose la tendencia creciente en los mismos.

Municipio	2005	2006	2007	2008	2009	2010	TOTAL
Pinar del Río	7	26	31	25	39	41	169

Tabla No 5. Casos de corrupción del municipio Pinar del Río. Confeccionada por el autor. Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

Los sectores que más hechos de corrupción tienen reportado en la provincia que se repiten en estos 5 años, son:

- Sector del Comercio, con 66 casos.
- Sector Agricultura con, 33 casos.
- Sector de la Vivienda, con 22 casos.

⁴¹ Esta información corresponde al año 2010.

- Sector de las Comunicaciones, con 13 casos.
- Sector de la Salud, con 11 casos.

Los hechos de corrupción y los delitos económicos que se detectan, no son evaluados y no se utilizan por las unidades de auditoría internas y externas para dirigir o enfocar su trabajo hacia estas entidades de alto riesgo. **Ver Anexo No 8. Delitos económicos detectados por auditorías practicadas en el municipio de Pinar del Río.**

2.2.4. Evaluación de los resultados del ejercicio nacional al control interno

Con la utilización del método de análisis de contenido se pudo revisar los informes de los resultados de las comprobaciones al control interno.

En el siguiente gráfico se muestra lo realizado en los últimos 5 años:

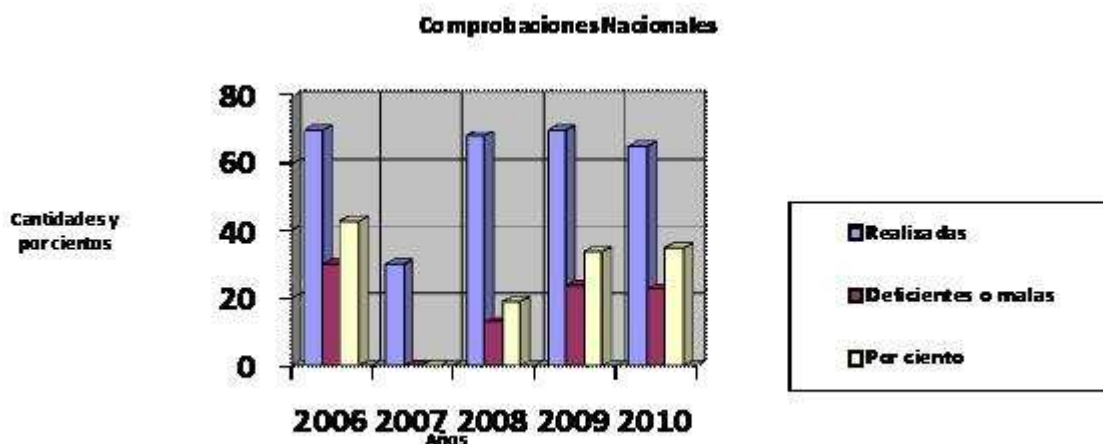


Gráfico No 3. Resultados de las comprobaciones nacionales al control interno. Elaborado por el autor.
Fuente: Contraloría Provincial de Pinar del Río.

Se destaca un elemento interesante y que en el desarrollo del trabajo se ha defendido, en el año 2007 se auditaron solo 30 entidades, ¿Cuáles?: las que fueron evaluadas negativamente en la comprobación al control interno del 2006 y cuyo objetivo fundamental consistió en dar seguimiento a las mismas, para conocer su avance o retroceso.

¿Resultados?: Todas fueron evaluadas positivamente, mejoraron su control, lo que además de esto, quedó demostrado en que 4 de estas entidades fueron evaluadas nuevamente en el 2009 y 3 en el 2010 y todas obtuvieron calificación de aceptable en su control interno.

¿Cómo se seleccionan las entidades para ser auditadas en estas comprobaciones de carácter nacional?

Otro aspecto que interviene negativamente en la selección de las entidades a auditar, son las indicaciones que se emiten para dicha comprobación, que muchas veces no están en correspondencia con las características de cada provincia, ni con los problemas identificados. A continuación se relacionan las mismas:

- a).-La cifra seleccionada debe representar no menos del 20 por ciento de las entidades del territorio y su límite máximo está determinado por la fuerza de auditores que se disponga para la ejecución de esta acción.
- b).-Se debe considerar empresas y unidades presupuestadas de todas las subordinaciones.
- c).-Las empresas en perfeccionamiento empresarial serán seleccionadas centralmente, con la opinión de las provincias.
- d).-Se debe garantizar una representación de las actividades productivas o de servicios, atendiendo a su importancia o concentración de volúmenes de recursos financieros y materiales, así como, entidades vinculadas con la salud, comercio, vivienda, educación, cultura, deporte y sucursales bancarias.
- e).-Examinar por muestras, las operaciones realizadas durante el primer trimestre.
- f).-No podrán ser seleccionadas las que hayan recibido acción de control en el II semestre del año precedente, o en los meses transcurridos del año en cuestión o que esté planificada a ejecutar por la unidad de auditoría a la que pertenece, recibido una acción por la Fiscalía o haya contratado los servicios de una sociedad civil de auditoría.⁴²

⁴² Indicaciones generales. (2010). Contraloría General de la República.

Este último inciso no deja de ser polémico para todos los auditores y fiscalizadores de la provincia, ya que pudiera darse el supuesto que las unidades de auditoría de los organismos, planifiquen para el segundo semestre del año anterior las entidades de peores resultados en el control, o la auditen en los primeros meses del año, como un método para evadir el control externo; a partir de la repercusión que pudiera tener una evaluación negativa en el marco de este tipo de comprobación nacional.

El segundo supuesto sería, contratar los servicios de una sociedad civil, en caso de la provincia a CANEC.SA, con los mismos objetivos.

En cuanto a la intervención de la Fiscalía Provincial, es cuestionable, ya que una verificación fiscal por regla general, aborda una o dos temáticas, es decir, puede verificar el combustible o las nóminas, o verificar otro aspecto de su interés, ya que trabajan con un alto nivel de información operativa facilitada por los órganos de control y dirigen sus acciones hacia el problema, a partir de que están obligados a optimizar sus recursos humanos. Ahora, cuando se realiza de forma planificada aborda un mayor nivel de temas, por lo que se considera que es esta la que se debería tener en cuenta.

Todo esto influye de forma negativa en la selección de la muestra a auditar, debido a:

- No todos los organismos de la provincia cuentan con unidades de auditoría, lo que los ubica en desventaja con los demás, por ejemplo: Salud Pública, Sistema de la vivienda, Transporte, entre otros, que son los que generalmente obtienen calificaciones negativas en estas comprobaciones.
- Cuando a la base de datos se le deducen todas las entidades enmarcadas en el inciso f), las restantes no son siempre las que necesitan que se les practique una auditoría.
- No siempre se puede cumplir con el inciso d) al no poder seleccionar las entidades donde se concentran los grandes volúmenes de recursos financieros y materiales, aunque no necesariamente hay que hacerlo, pueden ser las de mejor control.

Estos elementos, contribuyen a distorsionar la muestra provincial, al no hacerla equilibrada y que sus resultados se correspondan con la realidad del control interno y la contabilidad en el territorio.

2.2.5. Análisis y evaluación del resto de los controles recibidos.

En toda la información captada y evaluada se conoció que las entidades, además de auditorías, reciben un enorme número de controles de distintas especialidades, las que en algunos casos coinciden con los objetivos que se trazan las auditorías.

Este es uno de los elementos que está influyendo negativamente en los resultados de las entidades y sus evaluaciones del control económico, ya que calculando solo los controles externos, las empresas reciben un promedio anual de 16, las unidades presupuestas 10 y las organizaciones económicas 3, esta información no incluye las auditorías recibidas. Dentro de estos, aunque en menor cuantía, se realizan un número de controles externos que no están vinculados con el control de los recursos directamente, pero ocupan tiempo de las entidades.

Ver anexo No 9: Otros controles recibidos por las entidades del territorio.

Como resumen de todos los aspectos evaluados en el presente capítulo, según la opinión de autor, se fundamenta la necesidad de proponer un modelo integral de selección de entidades a auditar, a partir de los beneficios que puede reportar para las entidades, el hecho de lograr niveles aceptables de control, así como para las unidades de auditoría por los siguientes elementos que se relacionan a continuación:

- 1.- Disponer de una base de datos que contendrá un número de variables que influirán de forma cualitativa a la selección, por lo que los equipos de auditores propondrán un plan más coherente, sistémico y más armónico con la situación de control que presente su sector.
- 2.- El jefe podrá decidir qué auditores emplear en cada una de sus entidades y cuantos realmente necesita y qué tipo de auditoría practicar a partir de la

información que le brinda el modelo de selección. Esto influirá decididamente en una mayor optimización de los recursos humanos disponibles.

3.- Lograr auditar un mayor número de entidades teniendo en cuenta la mayor o menor pericia de los auditores que se van a emplear y decidir qué tipo de control se requerirá, no teniendo que verse obligado a realizar auditorías complejas y de alto costo en entidades que requieren solamente la creación de una capacidad de riesgo concreta y real.

Conclusiones del capítulo 2:

1.-Se aplicaron varios instrumentos investigativos para comprobar el estado actual de la selección de las entidades a auditar en el municipio Pinar del Río.

2.-Se pudo comprobar que no se cuenta con un método de selección de entidades a auditar, que esté en correspondencia con la necesidad del territorio.

3.-Se pudo comprobar el alto número de controles que reciben las entidades en la provincia, tanto internos como externos.

4.-Quedó demostrado la no correspondencia en el incremento de los controles externos con la disminución de los casos de corrupción y del delito económico. Ambos aspectos crecen en los últimos 3 años.

Capítulo No 3. Propuesta de modelo integral para la selección de las entidades a auditar.

En el capítulo anterior se pudo valorar, cómo las diferentes unidades de auditoría realizan su propuesta de entidades a auditar -como parte integrante de su plan de trabajo-, bajo diversos enfoques. Estas diversas valoraciones constituyen un freno para la evaluación de todo el proceso de selección y de la eficiencia e impacto en el mejoramiento del control económico.

Todo eso, entre otros aspectos ya valorados, fundamenta la necesidad de un modelo integral que esté teóricamente sustentado y responda a los intereses de la muestra estudiada.

3.1.-Fundamentación y justificación de la necesidad del modelo. Contexto social en el que se inserta.

3.1.1.-Fundamentación y justificación de su necesidad.

La vida real está llena de hechos que la hace muy compleja, los que toman decisiones a diario, podrían ocupar una cantidad no despreciable de recursos para obtener la información completa de una situación equis, si lo que se hiciera fuera reunir toda la información de todos los hechos antes de proceder, posiblemente no se realice ninguna acción, la mente humana no puede considerar todos los aspectos de un problema como el que se trata en esta investigación, por lo que se considera que algunos atributos deben pasarse por alto si de tomar una decisión se trata. De esta forma quien decide debe considerar los factores relevantes, y en este sentido se hace uso de la abstracción para la simplificación del proceso de toma de decisiones.

Después de seleccionados los factores críticos o variables relevantes, a partir de esta situación, se han combinado estos factores o variables de forma lógica, con el objetivo de demostrar la existencia de un modelo del problema real. Sus ventajas

son una economía en tiempo y esfuerzo mental, de fácil comprensión y modificación, donde se ha tenido en cuenta que la simplificación del modelo no omita variables relevantes que incidan de forma directa y negativamente en la selección de la entidad a auditar.

3.1.2.-Contexto social en el que se inserta.

La valoración sobre el comportamiento del control se mide con relación a los impactos sobre los demás, no existe sin contenido social, sin la existencia del otro y esto implica la necesidad de convivencia. ⁴³

En los últimos tiempos se vienen experimentando en Cuba, cambios referidos a la actualización de su modelo de gestión económica, buscando alternativas que contribuyan a una economía más eficiente, todas las propuestas e iniciativas de economistas, políticos y pueblo en general van encaminadas a optimizar recursos financieros, humanos y materiales, pero teniendo en cuenta un riguroso control sobre las mismas. De ahí la importancia que reviste hoy este trabajo y su utilidad social, ya que el objetivo del mismo es mejorar ostensiblemente el control de todos los recursos, pero haciéndolo más óptimo, eliminando la incorrecta práctica del “control por el control”, lo que le dará más posibilidades a los directivos de concentrarse más en la conducción y administración de sus entidades.

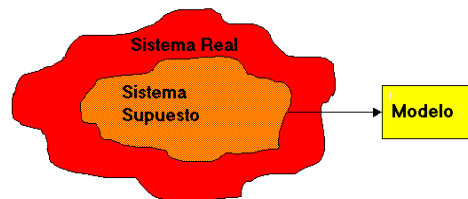
Es criterio del autor que dada la agudización actual de la crisis económica constituye una necesidad urgente para el país utilizar de forma correcta sus limitados recursos materiales y financieros, fomentando una cultura de control en las administraciones. La gestión empresarial se basará principalmente en mecanismos económico-financieros, en lugar de mecanismos administrativos, suprimiendo la carga actual de controles a realizar. ⁴⁴

⁴³ Folleto: Curso ética para auditores. Preger. 2009

⁴⁴ Lineamientos de la política económica y social. 2011. Número 14, lineamientos generales, esfera empresarial.

3.2.-Diseño del modelo que represente el problema. Concepto, tipos de modelos, pasos, variables y parámetros.

¿Qué es un modelo?: un modelo es una representación externa y explícita de una parte de la realidad, el cual es visto por individuos que desean usarle para entender, cambiar, manejar y controlar esa parte de la realidad. Los modelos tienen muchas ventajas sobre una descripción verbal del problema, una ventaja obvia es que describe un problema en forma mucho más concisa. Los modelos siempre deben ser menos complejos que el sistema real, de otra manera, no tiene sentido trabajar con modelos si se puede trabajar con el sistema real en sí.



Antes de seguir adelante se debe hacer una distinción entre los problemas de tomas de decisiones deterministas y los probabilísticos, ya que todos los modelos de decisiones pueden clasificarse de estas dos formas.

En los **modelos deterministas**, decisiones acertadas generan buenos resultados, se obtiene lo que se espera por el investigador, es decir, sin riesgo (por eso es determinista). Sin embargo en el **modelado probabilístico**, el resultado es incierto, en consecuencia, la toma de decisiones acertadas puede no generar buenos resultados.

¿Por qué el modelado?: El objetivo de los modelos es ayudar a diseñar soluciones. Los mismos deben asistir al entendimiento del problema y ayudar a la deliberación y opción para permitir evaluar las consecuencias de nuestras acciones antes de ponerlos en práctica.

¿Cómo lograr éxito en la Implementación del modelo.?: A fin de tener éxito en la realización del presente modelo, se han tenido en cuenta algunas pautas:

1. Debe estar listo para trabajar en cooperación cercana con todas las unidades de auditoría de la provincia e incluso tener en cuenta a los auditores internos de empresas y unidades presupuestadas, así como el resto de los organismos de control de la provincia, con el objetivo de adquirir un entendimiento armonioso en la captación de todos los elementos de entrada.
2. Lograr un equilibrio entre el nivel de sofisticación y complejidad del modelo, así como también el nivel de competencia de los participantes, debe ser adaptado tanto para la disponibilidad como para la capacidad cognoscitiva de los agentes participantes.
3. Hacerlo familiar con las diversas preferencias prevalecientes en el sistema territorial de auditoría. Esto es importante; porque la interpretación y el uso del modelo variarán según las preferencias dominantes de las unidades de auditoría de la provincia.
4. Asegurarse de que los posibles usos del modelo estén bien documentados y que los agentes estratégicos en el proceso de toma de decisiones tengan suficiente conocimiento al respecto, así como también que se sientan confiados del contenido y funcionamiento del mismo.
5. Asegurarse de que el modelo desarrollado proporciona una protección u holgura suficiente en el mismo para que los agentes participantes puedan ajustarse y reajustarse a las situaciones creadas por el modelo. (acciones extraplanes, auditorías por algún interés no contemplado inicialmente, denuncias, informaciones en la prensa, etc).

3.3.-Criterios de uso, cualidades, exigencias.

Para el diseño del presente modelo se partió de la concepción básica de *sistema*, como un conjunto de elementos en interacción dinámica, organizados en función de un objetivo que representa más que la suma de sus componentes (sinergia) y

que estructuralmente puede ser divisible, pero funcionalmente no, ya que algunas de sus propiedades esenciales se perderían con dicha división. I⁴⁵

En el modelo propuesto se ha tenido en cuenta los objetivos, las restricciones sobre lo que se puede hacer, los diferentes cursos de acción posibles, las interrelaciones de todos los organismos controladores entre sí y los límites de tiempo para tomar las decisiones.

Las premisas para la construcción del mismo son: la no existencia de uno que se ajuste a las características de todas las unidades de auditoría, a la necesidad imperiosa de contar con una herramienta científica en este proceso y a la necesidad objetiva de organizar todo el proceso de control hacia las entidades cubanas.

3.4.-Etapas del Modelo Integral para la Selección de las Entidades a Auditar. (M.I.S.E.A).

Para una fácil comprensión se ha dividido en cuatro etapas, consistiendo las mismas en:

3.4.1. **Primera etapa:** “Regulación y sistematización de la entrada de la información”.

Esta etapa consiste en la recolección o recepción de la información, comenzando por su captación, tanto la que se genera en la Contraloría Provincial (la que clasifica como interna), como la que aportan los organismos controladores (la que se considera externa). Además, esta etapa incluye la regulación de todo el proceso de solicitud de información a los organismos implicados, a partir de la facultad de la Contraloría General de proponer la política integral en materia de preservación de las finanzas públicas y el **control económico-administrativo** y una vez aprobada, dirigir, ejecutar y comprobar su cumplimiento, lo que queda

⁴⁵ Modelo teórico del proceso de inteligencia empresarial. Dr Ing. José A. Macías Mesa. Univ.de Matanzas. jose@gedic.netcons.com.cu. 2008

refrendado en el capítulo I, artículo 1.3, de la Ley No 107 “De la Contraloría General de la República”. Por lo que en este aspecto se requiere de la emisión de una indicación, a partir de un instrumento jurídico que establezca la obligatoriedad de los entes que deben brindar la información a la Contraloría Provincial donde queden fijados los tipos de información, los términos de su entrega, la calidad de la misma, entre otros aspectos que se han mencionado en el transcurso de la investigación.

A continuación se relaciona los entes que intervienen en esta primera etapa, tanto interna como externa y el tipo de información que se les va a solicitar:

1.-*Contraloría Provincial*: Este órgano aportará toda la información referida a los casos de corrupción detectados y reportados por los diferentes organismos de la provincia, para lo cual cuenta con un sistema automatizado que permite brindar la información por sectores, causas y condiciones, implicados, cargos, afectación económica, edad de los implicados, sexo, modus operandi empleados, si es un caso reiterativo, en qué esfera se produce, entre otros elementos menos significativos.

Brinda la información referida a los resultados de las comprobaciones nacionales al control interno por sectores, entidades, deficiencias, causas y condiciones, afectaciones económicas y otras informaciones.

Incorpora también, lo relacionado con la actividad de prevención, cómo cada entidad trabaja este aspecto, sanciones aplicadas, deficiencias detectadas, rigor de los análisis del consejo de dirección, participación de los trabajadores en el enfrentamiento, entre otras informaciones cualitativas que contribuyen a la formación de una idea del tomador de decisión. Como parte de su encargo estatal de conciliar los delitos económicos que se generen en el territorio, aporta las tendencias, monto del daño económico, implicados, entidades, sectores, municipios, sanciones, entre otros.

Las denuncias recibidas también constituyen una fuente valiosa de información, que permite conformar una visión de la entidad, sus métodos de dirección, transparencia de los cuadros, funcionarios y el control de los recursos. Además aporta los resultados de las auditorías que realiza durante el año.

Externos:

1.-*Fiscalía Provincial*: este órgano aporta el resultado de las verificaciones fiscales realizadas, donde están refrendadas las violaciones cometidas, causas y condiciones, número de implicados, si se detectaron delitos o no, cargos, municipios, daño económico provocado por el actuar negligente, sanciones aplicadas, etc.

2.-*Oficina Territorial de Estadísticas*: aporta todo lo vinculado con las entidades del territorio, como por ejemplo: uniones, extinciones, principales resultados económicos, nivel de ventas, volumen de producción, disciplina estadística, productividad y otras informaciones vinculadas con el volumen de activos fijos tangibles, cantidad de trabajadores, etc.

3.-*Sistema territorial de auditoría*: todo el volumen de las auditorías practicadas, evaluación o calificaciones, deficiencias, causas y condiciones, presuntos hechos delictivos, afectaciones económicas, importes dejados de aportar al presupuesto del estado, medidas administrativas propuestas y aplicadas, sectores y municipios implicados, además, se incluyen las denuncias y resultados de su investigación.

4.-*Comisiones y grupos de trabajo*: a partir de las comisiones vinculadas con el control de los recursos y las finanzas, se obtiene un número relevante de informaciones, iniciando con la rendición de cuentas de los sectores, municipios y evaluaciones realizadas por los organismos que las integran. Otra fuente de información es el Grupo que controla el perfeccionamiento empresarial, que aporta al modelo, el cumplimiento de los principales indicadores de estas empresas, resultados de las visitas de control realizadas, productividad del trabajo, disciplina informativa, entre otros elementos menos relevantes.

5.-*Dirección Provincial de Finanzas y Precios*: se tienen en cuenta los resultados de las verificaciones realizadas a las entidades para comprobar el gasto público, disciplina de las unidades presupuestadas, resultados de la aplicación de la política de precios, ajustes presupuestarios, ajustes contables, cancelaciones de cuentas, entre otras.

6.-*Sistema Bancario*: aporta el volumen de cuentas por pagar y cobrar por entidades, sectores, municipios y además todas las operaciones sospechosas que son recibidas en sus agencias o sucursales, vinculadas a pagos excesivos a personas naturales, operaciones no contempladas en el objeto social de las entidades, relaciones entre el sector empresarial y cooperativo, entre otras informaciones de validez para la aplicación del modelo de selección.

7.-*Mincex (Delegación territorial)*: todos los proyectos de colaboración en ejecución en la provincia, resultados de inspecciones, municipios implicados, volumen financiero de los mismos, países involucrados y entidades beneficiados. Este aspecto es de sumo cuidado por la implicación que pudiera tener la provincia o el país, en caso de que en los mismos se produzcan desvíos de recursos, no cumplimiento de lo pactado, entre otros aspectos que influirían de forma directa en la credibilidad del país y las complicaciones que esto pudiera acarrear en la asignación de nuevos proyectos y donaciones.

8.-*Equipos de inspección*: aunque la tendencia es a reducir los mismos y unificar funciones, estos aportan resultados de las visitas integrales que realizan a diferentes sectores, como son: vivienda, control del combustible, seguridad informática, disciplina tributaria, precios, política laboral, entre otras informaciones captadas de los distintos aparatos de inspección (Cupet, ONAT, ONIT, DIS, Minint, OSRI, Vivienda, Micons, entre otros).

9.-*Oficinas de atención a la población*: tendencias de las denuncias vinculadas con el control de los recursos y actitud de los cuadros, aspectos denunciados, cuales declarados con razón o razón en parte, afectaciones económicas, medidas aplicadas, sectores, entidades y municipios implicados.

10.-*Dirección Provincial de Economía y Planificación*: todos los datos referidos a la ejecución de inversiones en el territorio, desde las entidades, sectores, monto en ejecución, inversionistas y constructores y municipio en el que se ejecuta.

3.4.2. **Segunda etapa:** “Análisis de la información procesada”.

En esta etapa se clasifican y evalúan las informaciones captadas, este proceso comienza con la discriminación de la información menos importante o relevante, se va clasificando cada una de ellas a partir del peso específico o su impacto en el control de los recursos, riesgos asociados, reiteración de errores, se separa por entidades, sectores, nivel de complejidad, entre otras evaluaciones.

Ver anexo No 10. Representación gráfica del modelo.

Concluido este momento o proceso, se está listo para la transformación de la información a lenguaje digital, es decir, se procesará en una base de datos creada para facilitar eficiencia y rapidez en el procesamiento de los datos y facilitar la toma de decisiones en menos tiempo. La Contraloría Provincial cuenta con esta base de datos actualizada, de las entidades, sectores y unidades subordinadas, conciliada con la Oficina Territorial de Estadísticas.

Para hacer este proceso la introducción de la información o tabulación de la misma se convierte a numérica, dándole o asignándole puntos a cada una de ellas, la que consideramos como penalidades, ya que se aplica a los aspectos negativos, para esto se ha tenido en cuenta los criterios siguientes:

Introducción de datos según criterios y variables seleccionadas.

1. Calificación de las acciones de control:

Se le asignan 20 puntos si la evaluación obtenida en la última auditoría es malo y 15 puntos si es deficiente. Se considera que este aspecto indica el nivel de control de los recursos en la entidad, es el “bombillo rojo” que alerta a las administraciones, a los organismos de control y a los auditores internos las

acciones correctivas a realizar; para rectificar o influir en los resultados futuros. Está claro que si no tiene problemas en el control, es decir, está evaluada de satisfactorio o aceptable no se le asignan puntos; al igual que al resto de los indicadores que presenten resultados positivos.

2. *Resultados de verificaciones fiscales:*

Si en estas acciones de control se detectan delitos económicos se le asignan 15 puntos y si solo se circunscribe a violaciones de la legalidad; se le otorgan 10 puntos si son graves y 5 si son menos graves. Las acciones de la legalidad consideradas más graves están relacionadas con pérdidas y faltantes por debajo de la escasa entidad, violaciones de precios y falsificaciones de documentos públicos, las que se consideran menos graves son las vinculadas a documentos contables desactualizados, aplicación incorrecta de normas y procedimientos y las que estén vinculadas a violaciones de los contratos económicos. A estas acciones se le asignan menos puntos que a las acciones de auditorías, ya que estas van dirigidas fundamentalmente a temas en los que se tiene una información previa, no incluyendo todos los aspectos del control de una entidad.

Realizar una etapa de análisis profunda y con calidad es clave para la asignación de las distintas penalidades. El equipo de expertos que participa deberá estudiar cada detalle de cada informe de las acciones de control ejecutadas.

3. *Resultados de las inspecciones:*

Si se detectan violaciones de salarios, desvíos de combustibles, faltantes de inventarios, incumplimientos de las normas de seguridad, precios alterados, entre otros aspectos, se otorgan 10 puntos cuando están por debajo de la escasa entidad y 5 puntos a incumplimientos de normas y procedimientos.

Hechos de corrupción detectados:

Se le asignan 15 puntos cuando en una entidad se detecta un presunto o un hecho de corrupción comprobado, vinculado o no a pérdidas económicas, ya que puede estar vinculado con la pérdida de valores del o los implicados, se expresa esto último porque se puede producir un hecho de favoritismo o beneficio a terceros, y no necesariamente se afecte el control económico, pero por el daño que queda en los colectivos, se les da la misma connotación.

4. Actividad de prevención:

Si en las visitas de intercambio y control se detecta que la entidad no avanza en la prevención del delito y de los casos de corrupción, no hay solidez en los análisis y profundidad en los consejos de dirección y no hay evidencias de la participación de los trabajadores, se penaliza con 10 puntos.

5. Otras acciones de control:

Si por cualquier acción de control se detectan delitos económicos, se le asignan 15 puntos a partir de la afectación y repercusión del mismo. En el caso de que los mismos hayan sido detectados por los mecanismos de control interno de las entidades se le asignan solo 5 puntos, ya que esto evidencia que los mecanismos implementados por la entidad son capaces de detectar fraudes en los distintos procesos, pero el mismo constituye una afectación económica y su sola experiencia demuestra la debilidad y las brechas en el trabajo de prevención.

6. Denuncias:

Si se comprueba que existe razón, o razón en parte de lo denunciado y está vinculado al control de los recursos, que el número de denuncias es significativo a una misma entidad y que existe daño económico y moral, se otorgará 10 puntos en correspondencia con lo anteriormente expresado.

7. *Disciplina estadística:*

Se penalizará a todas las entidades a 5 puntos por incumplir la política estadística.

8. *Informaciones operativas:*

Se le asigna 5 puntos, a partir de que esté vinculada al control de los recursos materiales y financieros, personas implicadas, impacto social, nivel estimado de afectaciones, operaciones sospechosas, gastos por encima de lo normal de sus directivos principales o trabajadores, entre otras informaciones que se reciben por distintas vías.

9. *Disciplina tributaria:*

Se penaliza con 15, 10 y 5 puntos a las entidades que se les detecten incumplimientos por no aportar al presupuesto del estado en el término y cuantía establecida, de los recursos financieros correspondientes, a partir de la propia clasificación del daño establecida por la Oficina Nacional de Administración Tributaria, la que considera en la actualidad los siguientes rangos:

- ✓ grande: por encima de 100 000 pesos.
- ✓ mediano: por encima de 50 000 y hasta 100 000 pesos.
- ✓ pequeño: menos de 50 000 pesos.

10. *Nivel de riesgo asociado a la actividad que realiza:*

Se otorgan entre 10 y 5 puntos a partir de si son entidades de alto, medio o bajo riesgo en el control de los recursos, este aspecto puede ser polémico, pero el autor considera necesario dejar establecido esta clasificación, a partir de su experiencia y el criterio de los expertos, evaluándose como entidades de medio o bajo riesgo, las siguientes:

- ✓ Entidades cerradas: Las que cuya producción y servicios se enmarca físicamente en un lugar determinado y que tienen como requisito que para acceder a ellas hay que pasar un punto de control o de acceso. Ejemplos: Empresas de Productos Lácteos, Piezas y Repuestos, Componentes Electrónicos, Conservas de Vegetales, Escuela Vocacional, Instituto Superior Pedagógico, entre otros).

Y considera como entidades de alto riesgo:

- ✓ Las pertenecientes a los siguientes sectores: Comercio, Salud, Educación, Agricultura, entre otros que independientemente del volumen y el tipo de recursos que manejen, se considera que están más expuestos a estos riesgos, por la dispersión de sus recursos y unidades desde el punto de vista territorial, están más abiertas a ser vulneradas.

Estos sectores invierten todos los años un volumen importante de recursos en el control económico, lo que eleva considerablemente el costo del mismo, además las estadísticas reflejadas en esta investigación y otras consultadas para la misma, demuestran que es en estos sectores, salvo algunas excepciones donde se concentran las entidades más expuestas a ser vulnerado su control.

11. *Existencia de auditor interno:*

Se ha considerado que las entidades clasificadas como grandes y medianas que no cuenten con auditor interno penalizarlas con 5 puntos, en primer lugar porque este eslabón es el primero que debe alertar las desviaciones en el control y en segundo lugar, porque constituye una tarea estratégica para el país, mejorar el control interno a partir de acciones internas para disminuir las acciones externas, como bien queda establecido en los Lineamientos de la Política Económica y social del país, aprobados en el VI Congreso del PCC. Las entidades consideradas como grandes o medianas desde el punto de vista de la necesidad de auditor interno, son las siguientes:

- ✓ grandes: las entidades que tienen unidades subordinadas.
- ✓ medianas: las unidades empresariales de base, organizaciones económicas estatales y unidades presupuestadas cuyo presupuesto está por encima de 10 millones de pesos.

12. *No recibir auditorías y controles externos:*

Otorgar con 5 puntos a las entidades que llevan más de 2 años sin recibir controles externos, ya que se desconoce el estado de su funcionamiento.

13. *Inversiones:*

Si la entidad se encuentra enfrascada en una inversión se le asignan 10 puntos, a partir de que esto constituye un riesgo por el volumen de recursos materiales que se emplean en un momento dado.

14. *Proyectos de colaboración:*

Asignamos 10 puntos a este aspecto, porque además de utilizar un alto volumen de recursos, es una relación de nuestro país con el exterior y su descontrol influye en la credibilidad del país. Además, en las acciones de control realizadas a estos proyectos se han comprobado en más del 80 por ciento problemas serios en el control de los recursos.

15. *Reestructuraciones administrativas:*

En estos tiempos en que se unifican entidades, ministerios, desaparecen actividades y surgen otras, hay que estar al tanto por el alto riesgo que esto genera, ya que en auditorías practicadas a alguno de estos procesos ha primado el descontrol económico, con la consiguiente pérdida de activos, documentos probatorios de cuentas por pagar y cobrar, faltantes en inventarios, entre otros, por lo que se le asignan 10 puntos.

Esta etapa de introducción de datos es muy compleja, ya que depende de la pericia de los que analizan las informaciones, las clasifican y las resumen, por lo que se debe considerar tener a los mejores profesionales en esta etapa.

En el caso de la Contraloría Provincial, se ha decidido que este modelo sea concretado en el Departamento de Atención al Sistema de Auditoría y Control del Plan y en el resto de las unidades pertenecientes al sistema sea utilizado en las áreas metodológicas, porque en ambas se concentran los auditores de más experiencia.

Para la asignación de los puntos se tuvo en cuenta el criterio de los expertos, existiendo un rango desde 0 a 20 puntos según la variable de que se trate, en este aspecto fue decisivo también el mismo criterio, en el que se consideró qué variable impactaba más negativamente y en ese rango se le otorgan los puntos.

3.4.3. Tercera etapa: “Toma de decisiones”.

Esta etapa consiste en la preparación de los planes de auditoría a conformar, para ser ejecutadas en el próximo período, esta es precisamente la etapa de la toma de decisiones por el equipo responsabilizado, los que tienen en cuenta la siguiente clasificación:

-Alto riesgo: las entidades que estén en el rango entre 100 y 175 puntos.

-Mediano riesgo: las entidades que estén entre 70 y 100 puntos.

-Bajo riesgo: las entidades que estén por debajo de 70 puntos.

Ver anexo No 11. Variables seleccionadas y su puntuación.

Esta etapa no necesariamente es un proceso simple como se piensa, ya que está condicionada por metas, variables, distintas alternativas que deben estar diseñadas de forma tal que guíen y busquen una solución óptima o satisfactoria, proporcionando diferentes opciones para manejar la información.

En el caso del presente modelo, se han tenido en cuenta los factores relevantes para clasificar y definir cuatro tipos de variables y sus interrelaciones para la toma de decisiones, siendo las siguientes:

- ✓ **Variables de medición:** Aquellos que se han utilizado como expresión cuantitativa, las que van desde un rango máximo de 20 puntos hasta un mínimo de 5.
- ✓ **Variables de decisión:** Las que se encuentran bajo el control del decisor, las que en este caso han sido consideradas los resultados de las auditorías practicadas y las verificaciones fiscales (la 1 y la 2). Siendo muy importante destacar que el tomador de decisiones no solo debe concentrarse mecánicamente en el rango de puntos, ya que una entidad pudiera estar en el rango de puntos de bajo riesgo (70 puntos o menos) y sin embargo las dos variables donde existe el problema son las mencionadas anteriormente, las que son consideradas las de mayor peso específico y pueden impactar directamente en la calidad de la selección.
- ✓ **Variables intermedias:** El resto de las variables tienen un peso importante dentro de la selección, pero pueden estar dando una valoración de una parte y no del problema completo.
- ✓ **Variables exógenas:**

Para la construcción del modelo y para su tercera etapa, se ha tenido en cuenta la existencia de estas variables, ya que cuando está conformada la decisión se recibe una información negativa de una entidad, la que no estaba contemplada para la toma de la decisión, pero es de un peso específico enorme y hay que incorporarla, ya que pueden ser muy importantes en la solución de problemas. Estas entradas al modelo son incontrolables, porque incluso entran cuando está tomada la decisión, por

eso se ha decidido mantener en este modelo el 20 por ciento de fondo de tiempo en las unidades de auditoría y auditores internos, para dar respuesta a las mismas.

Y finalmente se ha tenido en cuenta las restricciones o políticas en la construcción del modelo y que han sido explicadas en la introducción y primer capítulo del presente trabajo y que constituyen los lineamientos de trabajo que traza la Contraloría General de la República, para todos los auditores del país, aunque la práctica ha demostrado que estas políticas de selección pueden adaptarse con las entidades que en nuestro modelo están consideradas de alto o mediano riesgo.

Para esta tercera etapa se les incorpora estos dos últimos aspectos y se estará en condiciones para la toma de decisiones.

Es de suma importancia para el éxito en la aplicación del presente modelo, que la base de datos tenga en cuenta la subdivisión de entidades en grandes, medianas y pequeñas. ¿Por qué?, porque a partir del tipo de entidad así será el alcance de la auditoría a practicar y la cantidad de auditores a utilizar, lo que coadyuva a la racionalización de los controladores. El autor ha considerado que para la clasificación de las entidades en el momento actual se tenga en cuenta el indicador: “Promedio de trabajadores” y se acepte lo siguiente:

- Entidades pequeñas: las que tengan hasta 200 trabajadores.
- Entidades medianas: las que tengan más de 200 y hasta 500.
- Entidades grandes: las que tengan en sus nóminas más de 500 trabajadores.

No obstante, el equipo de expertos que trabajará en este proceso deberá tener en cuenta casuísticamente otros indicadores como volumen de ventas, nivel de producción o servicios e incluso la tecnología empleada en varias de las entidades a evaluar, ya que hay entidades de pequeño formato con una tecnología más actual (Fábricas de medicamentos, de refrescos, entre otras) que tienen pocos trabajadores y grandes niveles de producción, de servicios o de ventas.

3.4.4. Cuarta etapa: “Evaluación del comportamiento de la selección”.

Esta etapa consiste en el monitoreo de las selecciones realizadas, si va dando la representatividad, si se comprueba que las entidades han mejorado el control, si se demuestra que las entidades ya no están atiborradas de auditorías, en definitiva, cuál ha sido el alcance del modelo y los ajustes que hay que realizarle al mismo.

3.5.-Validación del modelo.

Este modelo se viene aplicando, primero en la Delegación del Ministerio de Auditoría y Control y en el primer año de vida en la Contraloría Provincial, en la conformación de los planes de auditoría de los años 2008, 2009 y 2010, pero no con todas las variables que como resultado de esta investigación se han incorporado.

Un método común para probar su validez es comparar su funcionamiento con datos pasados y que se tengan disponibles, lo que también se conoce como prueba *retrospectiva*, por lo que se relacionan los siguientes datos como demostración de su efectividad en su utilización, reflejándose los porcentajes de entidades evaluadas de deficientes o malas en el control:

Conceptos/ años	2008	2009	2010
Delegación MAC	87%	-	-
Contraloría Provincial	*	91%	85%
Resto Unidades de auditoría	31%	29%	32%

Tabla No 1: Resultados de las auditorías practicadas. Información estadística brindada por la Contraloría Provincial de Pinar del Río

* La Contraloría General de la República se creó por la Ley No 107, en la Asamblea Nacional en su séptimo período de sesiones, el 1 de agosto del 2009, lo que aparece refrendado en el capítulo No 1 de la presente investigación.

Se pudo comprobar que influye en una mejor selección de las entidades a auditar y en la optimización de las acciones, ya que el modelo permite saber qué tipo de acciones ejecutar y cuántos auditores deben participar.

En este momento está en fase final de diseño un programa automatizado para viabilizar la implementación y generalización del modelo, teniendo en cuenta que el número de datos que se maneja es muy alto y esto, indudablemente facilita el trabajo, además se le incluye un sistema o procedimiento para su solución y los procedimientos para su explotación en todas las unidades de auditoría.

Este modelo es el que más se ajusta a la etapa actual, teniendo en cuenta que ningún modelo puede capturar todos los detalles de un sistema real, solo se puede decidir qué grado de desviación entre el modelo y la realidad es aceptable y a juicio de los expertos que han participado y del propio autor, entre un 20 y un 30 por ciento de efectividad influye en la organización y optimización de los controles a recibir por las entidades cubanas.

Variables que se incorporaron a este modelo a partir de la investigación realizada.

A través de la entrevista a un grupo de expertos (17) se pudo ponderar el valor de las nuevas variables incorporadas a este modelo propuesto, participando en el mismo:

- 3 Jefes de Unidades de auditoría de más de 15 años de experiencia en la actividad.
- 4 supervisores del sistema territorial, pertenecientes a 3 unidades de auditoría.
- 5 jefes de grupo de reconocida trayectoria y conocimientos profesionales.
- 2 metodólogos de auditoría (1 de la Unidad Central del Consejo de Administración Provincial y otro de la Contraloría Provincial).
- 2 Contralores jefes de departamento con amplia experiencia en la actividad de control.
- 1 auditor informático con más de 10 años de experiencia.

En la siguiente tabla exponemos las nuevas variables incorporadas, las que representan el 50 por ciento del modelo y las opiniones de los expertos:

Variables	Criterios de los expertos	Resultado de observaciones.
2.-Verificaciones fiscales (*)	El 100 por ciento de los encuestados consideró que debía ser incorporada como una variable de decisión.	Se expresa por los encuestados que las verificaciones fiscales detectan serios incumplimientos de la legalidad y generalmente están vinculadas a delitos económicos.
3.-Resultados de las inspecciones	El 88 por ciento (15) estuvo a favor de incorporarlas al modelo como una variable intermedia.	Se manifiesta que estas acciones detectan situaciones graves con el control de los recursos: salarios, combustibles, energía, entre otros y de hecho impactan en el modelo propuesto.
7.-Denuncias	El 76 por ciento (13) propuso incorporarlas siempre que sean examinadas y se compruebe la existencia de hechos concretos vinculados al control de los recursos. Se incorpora como una variable intermedia.	El 72 por ciento de las denuncias que se reciben son evaluadas con lugar o con lugar en parte, poniendo al descubierto altos niveles de descontrol, los que no son detectados por otras acciones.
8.-Disciplina estadística	El 70 por ciento (12) evaluó la posibilidad de incorporarla como variable intermedia y expresó que influiría positivamente en el modelo.	Se ha comprobado en acciones de control realizadas, la existencia de diferencias entre los modelos estadísticos presentados y la información contable en las entidades y de esta con el control real.
9.-Información operativa	El 100 por ciento consideró apropiado incorporarla al modelo por considerar riesgos de control y que se valorara como una variable intermedia.	Generalmente la información operativa está vinculada a fraudes que están sucediendo en las entidades y se requiere de una rápida acción.
12.-Existencia de auditor interno.	El 82 por ciento (14) propuso incorporar como variable intermedia el contar o no con	El auditor interno puede constituir el primer freno o eslabón en la detección de fraudes y crea

	auditor interno, por las posibilidades reales de detectar las fallas en todos los procesos de las entidades.	contantemente capacidad de riesgo, lo que impide a tiempo las actitudes negativas. Las informaciones evaluadas reafirman esta opinión, ya que las entidades que cuentan con ellos son las de mejor control.
13.-Proyectos asociados a la colaboración internacional.	El 94 por ciento (16) apoya su inclusión en el modelo propuesto, a partir del alto nivel de riesgo demostrado como variable intermedia.	El 100 por ciento de los proyectos de colaboración auditados en los últimos 3 años han demostrado fisuras serias en el control de los recursos, con pérdidas cuantiosas para el país y la demora de los compromisos con el donante o la institución o país que facilitaron los recursos financieros.
16.-Reestructuraciones administrativas	Fue opinión del 100 por ciento de los entrevistados su inclusión en el modelo coincidiendo con el alto riesgo presente en esta variable.	En todos los procesos de uniones, extinciones y nuevas subordinaciones se ha comprobado pérdidas de activos fijos, faltantes de inventarios de todo tipo, pérdida de documentos de valor, diferencias en los submayores, entre otras.

(*) Las variables se han incorporado con el mismo número que se relacionaron en la segunda etapa.

Es opinión de los expertos y del autor de la presente investigación, que las nuevas variables van a impactar favorablemente en el nuevo modelo a partir de lo expresado anteriormente, además se logrará tener como salidas del mismo:

- Una racionalidad en el número de auditorías hacia las entidades.
- Más representatividad del control en el territorio.
- No dejar descubierto sectores que en años no son auditados.
- Se evaluará el alcance del modelo y se le harán los ajustes pertinentes.

Conclusiones del Capítulo 3:

- 1.- Se percibe como una necesidad que las entidades que lo requieran cuenten con un auditor interno, lo que permitirá un mejoramiento del control económico, además de lograr una alta prevención.
- 2.-Fortalecer las unidades de auditoría de los Organismos de la Administración Central del Estado y los Consejo de Administración Provinciales.
- 3.-Aplicar el modelo a todas las unidades de auditoría y Contralorías Provinciales, lo que impactará en la organización y optimización de todos los controles.
- 4.-Se destaca que este modelo puede ofrecer a tiempo real un nivel de información importante, vinculada con el control, a las autoridades del gobierno, Ministerio del Interior y Partido, para la toma de decisiones inmediata.
- 5.-La Contraloría Provincial suministrará toda la información contenida en la base de datos a las unidades de auditoría, para el análisis de las variables.
- 5.-Se pudo comprobar la efectividad por parte de la Contraloría Provincial en la detección de los problemas, en el uso del modelo que ha estado utilizando en los últimos años, logrando dirigir la auditoría hacia donde hace falta.

CONCLUSIONES

Los objetivos trazados para esta investigación fueron alcanzados, ya que fue posible:

1.-Proponer un modelo para seleccionar las entidades a auditar y su fundamentación.

2.-El modelo propuesto se fundamenta en la integración de todos los elementos, que se venían haciendo por separado, conformando el proceso de entidades a auditar, en un sistema; que de aplicarse por las unidades de auditoría y las Contralorías Provinciales, permitirá la toma de decisiones en el momento oportuno y producirá un impacto en la organización y optimización de las acciones de control.

3.-Le permite al sistema territorial de auditoría disponer de una herramienta, basada en medios éticos, de captar, analizar y procesar datos sobre aspectos económicos, de control, de la legalidad, sociales, entre otros que debidamente organizados y tabulados se convierten en información relevante sobre el ambiente externo y la situación interna de las entidades que permiten crear conocimientos que puedan ser utilizados para la toma de decisiones más rápidas y efectivas para elevar los niveles de organización.

4.-Permitir a las unidades de auditoría de todos los niveles, disponer de un mecanismo de vigilancia y monitoreo, para estar informada sobre el control económico, tendencias, en que unidad o entidad se concentra el mayor riesgo para la toma de decisiones.

5.-Se convierte en una herramienta importante para brindar información estratégica de suma importancia a las autoridades del territorio, para la toma de decisiones.

RECOMENDACIONES:

Todos los expertos que colaboraron en la presente investigación y que además contribuyeron con sus opiniones al desarrollo del modelo de selección de entidades a auditar, coinciden en:

- 1.-Hacerlo extensivo para todas las unidades de auditoría de la provincia y su posibilidad de extenderlo al resto del país, incluyendo a las Contralorías Provinciales, lo que contribuirá a organizar los procesos de planificación y optimizará los escasos recursos humanos de la provincia y el país que hoy se dedican a la labor de auditoría, es decir, utilizarlos racionalmente y además, utilizando la acción de control más beneficiosa para tal fin.
- 2.-Evaluar la posibilidad de que se ordenen el resto de los controles que practican los organismos de la administración central del estado (OACE), buscando integralidad en las acciones de control que practican los auditores y no interfiriendo en ellas.
- 3.-Dar seguimiento al funcionamiento del modelo y su capacidad de mejora continua.

Bibliografía:

- 1.-Aguilar, L.F. (2001). La Nueva gestión pública. México. T 9. 256p.
- 2.-Aresns, A.A. (1995). Auditoría con enfoque integral. Argentina. 285p.
- 3.-[AICPA] Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados. (1993). Procedimientos de Auditoría Estatal (SAP). Nueva York. 320p.
- 4.-Cárdenas, J.T.(1993). La contraloría y el control interno. 2da Edición. México. 674p.
- 5.-Cárdenas,J.T.,Silva, A. (2001). Proyecto de Contraloría Social. Tomo 3. En defensa del cliente, la contraloría social. México.279p
- 6.-Castillo, F.A. (2008). Universidad Guadalajara. La participación ciudadana en el ejercicio del control. Conferencia 2008, febrero 15. IV Simposio Internacional Control Interno y Gestión Pública. México. 163p.
- 7.-Carmona, M.(1998) La Auditoría Interna de Gestión Aspectos Teóricos. El Caso Particular Cubano. Trabajo Presentado para la Obtención del Grado de Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.
- 8.-Cano, A.M. (2007). Auditoría Forense. Instituto de Auditores Internos. Colombia. 253p.
- 9.-[CECM] Carta Circular No 34. (2001). "Sistema de Control gubernamental a la Actividad Económica".
- 10.-[CECM] Acuerdo No 2914. (1995). Creación de la Oficina Nacional de Auditoría (ONA).1995.
- 11.-[CE] Consejo de Estado. Decreto-Ley 159. (1995). De la auditoría.
- 12.-[C] El Contralor. (2007). Responsabilidades y funciones. Disponible en: <http://www.buscalibros.cl>.
- 13.-CGR. Contraloría General de la República de Cuba. (2010). Disponible en: <http://www.contraloría.cu>
- 14.-[CGRC]Contraloría General República de Colombia.(2008). Disponible en:<http://www.contraloriagen.gov.co/>
- 15.-[CGRP]Contraloría General República Perú. (2008). Disponible en: <http://www.contraloría.gob.pe>.
- 16.-[CGRV] Contraloría General República de Venezuela.(2008).Disponible en: <http://www.cgr.gov.ve>.
- 17.- Contraloría General República Dominicana.(1999). Manual de operaciones de la Auditoría Gubernamental. República Dominicana.
- 18.-Control fiscal. Disponible en: <http://www.monografías.com/trabajos14/control-fiscal/control-fiscal.shtml>.
- 19.-Control Interno Nacional. Indicaciones Generales. Contraloría General de la República.2010.
- 20.-Cuentas Claras. Publicación mensual del Órgano de fiscalización Superior del Estado de Puebla. México. Abril 2003.

- 21.-Cuentas Claras. Publicación mensual del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla. mayo 2003.
- 22.-Cuentas Claras. Publicación mensual del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla. Junio 2003.
- 23.- Cuentas Claras. Publicación mensual del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla. Agosto 2003.
- 24.-Cuentas Claras. Publicación mensual del Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla. México. Julio 2005.
- 25.-[DNE] Dirección Nacional de Estadísticas. (2005). Departamento de Contraloría. Anuario General de Estadísticas. Disponible en: <http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/art/46/finan.htm>.
- 26.-[DC] Defensor del Cliente. 2006. Disponible en: <http://www.superfinanciera.gov.cu>.
- 27.-Decreto-Ley No 169. "De las Normas y Procedimientos Tributarios".1997. Consejo de Estado de la República de Cuba.
- 28.-Decreto-Ley No 159. "De la Auditoría" 1995. Consejo de Estado de la República de Cuba.
- 29.-Decreto-Ley 219. Creación del Ministerio de Auditoría y Control. 2001.
- 30.-Escobar C. 2000. Ensayos económicos de la Contraloría. Chile. 367p.
- 31.-Emagister. Cursos Funciones del Contralor.2008. Disponible en: <http://www.emagister.com.mx>.
- 32.-Fowler, E.N.(1989). Tratado de auditoría. Ediciones Contabilidad Moderna. Buenos Aires. 431p
- 33.-Fundamentación para la creación de la Contraloría en Cuba. Folleto. 2009.
- 34.-Grupo Provincial de Perfeccionamiento empresarial. Informe. 2010.
- 35.-[GAO] Oficina de la Contraloría de Estados Unidos. Revisión 2003. Normas de Auditoría Gubernamental. 253p.
- 36.-[IMCP] Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2008. Disponible en: <http://www.imcp.org.mx>.
- 37.-Instituto de Estudios Fiscales. INCAFI. Marzo (1997). La Experiencia Española en la Lucha contra el fraude. Material de consulta. España. 172p.
- 38.-Ley No 107 "De la Contraloría General de la República". Asamblea Nacional del Poder Popular. 2009.
- 39.-Ley No 73 "Del Sistema Tributario Cubano". Asamblea Nacional del Poder Popular. 1 de agosto de 1994.
- 40.-Las Finanzas Públicas en Cuba. Disponible en <http://www.cubagob.cu/des-eco/finanzas/finanzas.htm>.
- 41.-Lineamientos y directivas para la conformación del plan anual de auditoría. Contraloría General de la República de Cuba. 2010.
- 42.-Lineamientos de la política económica y social para el VI Congreso del PCC. 2010.

- 43.-Martínez, L.C. 1997. Control Interno para toma de decisiones. Disponible en: lsara@ucfinfo.vcf.edu.cu.
- 44.-Ministerio de Auditoría y Control. 2007. Auditoría de Gestión. Manual del participante. Parte II, módulo 3. Ministerio de Auditoría y Control. 2007.
- 45.-Ministerio de Auditoría y Control. (2003). Manual del auditor. Tomo 1 y 2.
- 46.-Ministerio de Auditoría y Control. (2010). Folleto de control interno para actividad presupuestada. Cuba.
- 47.-[MFP] Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). Resolución No. 235. Normas Cubanas de Información Financiera.
- 48.-Miranda, A. (1996). Auditoría Empresas Socialistas. Cuba.
- 49.-[MAC] Ministerio de Auditoría y Control. Resolución No 85. 2002. Conciliación de las acciones de control.
- 50.-Nickson, A. (2002). Transferencia de políticas y reformas en el sector público. 3era Edición. Venezuela. 193p
- 51.-Pinto S, Méndez LM, Vergara S. 1997. Antecedentes Históricos de la Contraloría General de la República de Chile. Informe de gobierno. 456p.
- 52.-Ruilova, A. (1998). Corrupción científica. 2da Edición. Ecuador. 255p.
- 53.-Rueda, B, González, A. 1997. Informe de Gobierno sobre actuaciones de la Contraloría General. Contraloría General de la República de Colombia. 294p.
- 54.-Rodríguez, V.J. (1997). Sinopsis de la Auditoría Administrativa. México. 204p.
- 55.-Resolución No. 297. 2003. Definiciones del Control Interno. Contenido de los componentes y sus normas. República de Cuba.
- 56.-Resolución No 13 del 2003. Ministerio de Auditoría y Control. Sobre los Planes de prevención.
- 57.-Resolución No 276 del 2003. Ministerio de Auditoría y Control. Sobre los expedientes únicos de auditorías.
- 58.-Resolución No 101 del 2003. Ministerio de Auditoría y Control. Reporte de casos de corrupción y análisis semestral.
- 59.-Resolución No 350. 2007. Normas de Auditoría Interna. República de Cuba.
- 60.-Resolución No 399. 2003. Normas para los auditores gubernamentales.
- 61.-Resolución No 85. 2002. Ministerio de Auditoría y Control. Sobre las acciones de control.
- 62.-Resolución No 327 del 2008. Ministerio de Auditoría y Control. Sobre auditorías a entidades en Perfeccionamiento empresarial.
- 63.-Revista Auditoría Pública No 47. España. 2009. Disponible en: www.auditoriapublica.com.
- 64.-Revista Auditoría Pública No 48. España. 2009. Disponible en: www.auditoriapublica.com.
- 65.-Revista Auditoría Pública No 49. España. 2009. Disponible en: www.auditoriapublica.com.

- 66.-Revista Internacional de Auditoría Gubernamental. INTOSAI. Enero 2007. Volumen 34, No 1.
- 67.-Revista Internacional de Auditoría Gubernamental. INTOSAI. Abril 2007. Volumen 34, No 2.
- 68.- Revista Internacional de Auditoría Gubernamental. INTOSAI. Julio 2007. Volumen 34, No 3.
- 69.- Revista Internacional de Auditoría Gubernamental. INTOSAI. Enero 2008. Volumen 35, No 1.
- 70.-Revista Española de Control Externo. Tribunal de Cuentas. Septiembre 1999. Vol. 1, No 3.
- 71.-Revistas Auditoría y Control. Ministerio de Auditoría y Control. **23 números** desde el año 2000 hasta el 2010, todos en poder del autor.
- 72.-Suárez, A.S.(1995) La moderna auditoría. México. 233p.
- 73.-Vázquez, L. (1994). Control Gubernamental y Contraloría Social. 1era Edición. México. 237p.
- 74.-Valdés, A. (2008). Paradigmas emergentes en la Administración Pública. 1ra Edición. México. 54p.
- 75.-Warren, H. A. (1998) "Teoría y practica de intervención y fiscalización de contabilidad". Argentina. 248p.

Otros sitios consultados:

www.bibliociencias.cu/gdsl/collect/tesis/index/assoc/

www.cubaindustria.cu

www.eleconomista.cubaweb.cu/2010/

www.upr.edu.cu

www.uh.cu/infogral/areasuh/vri/archivos/calidad/

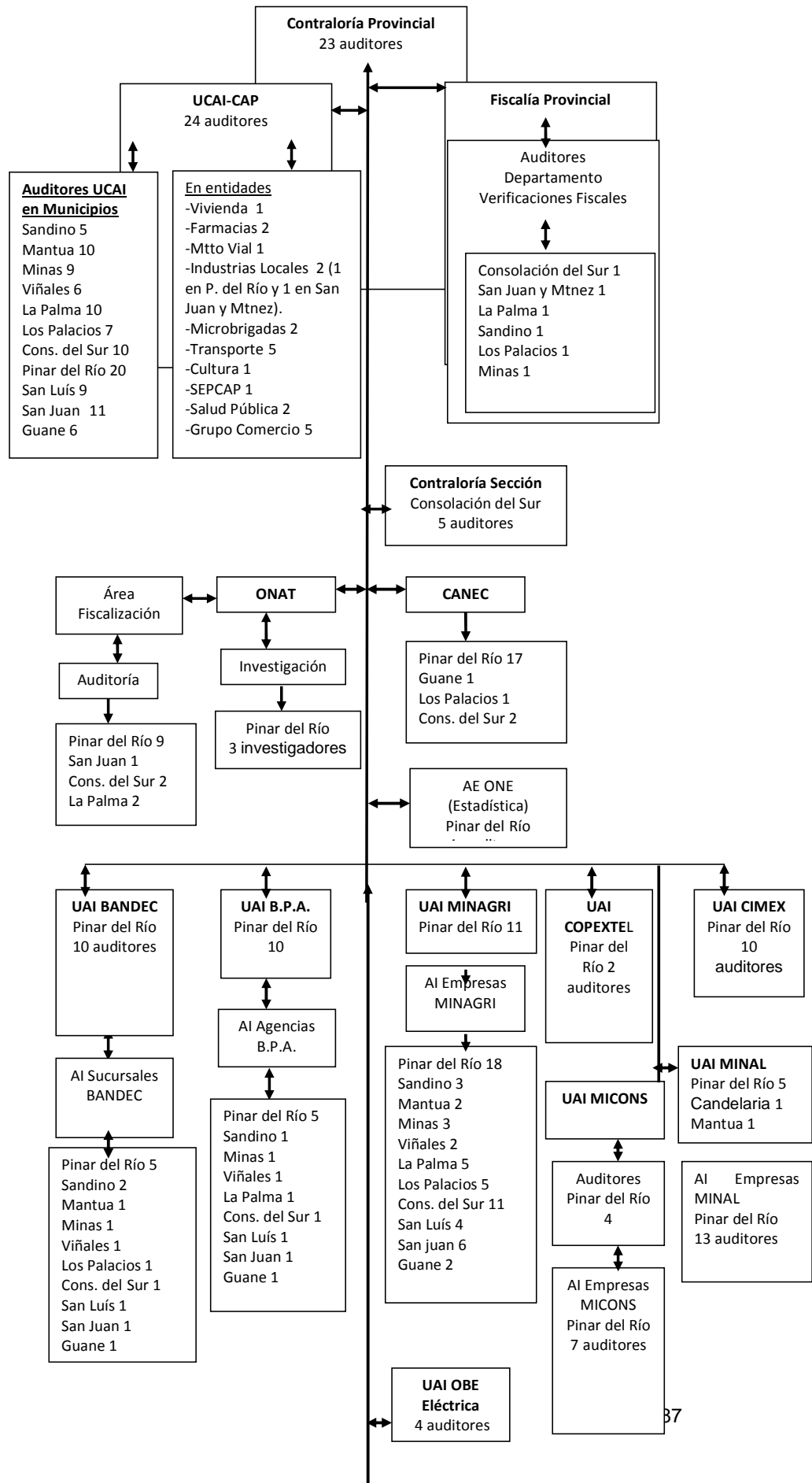
www.forumcyt.cu/userfiles/forum/textos/0208765.pdf

[www.ecured.cu/index.php/auditor%c3%](http://www.ecured.cu/index.php/auditor%c3%a1)

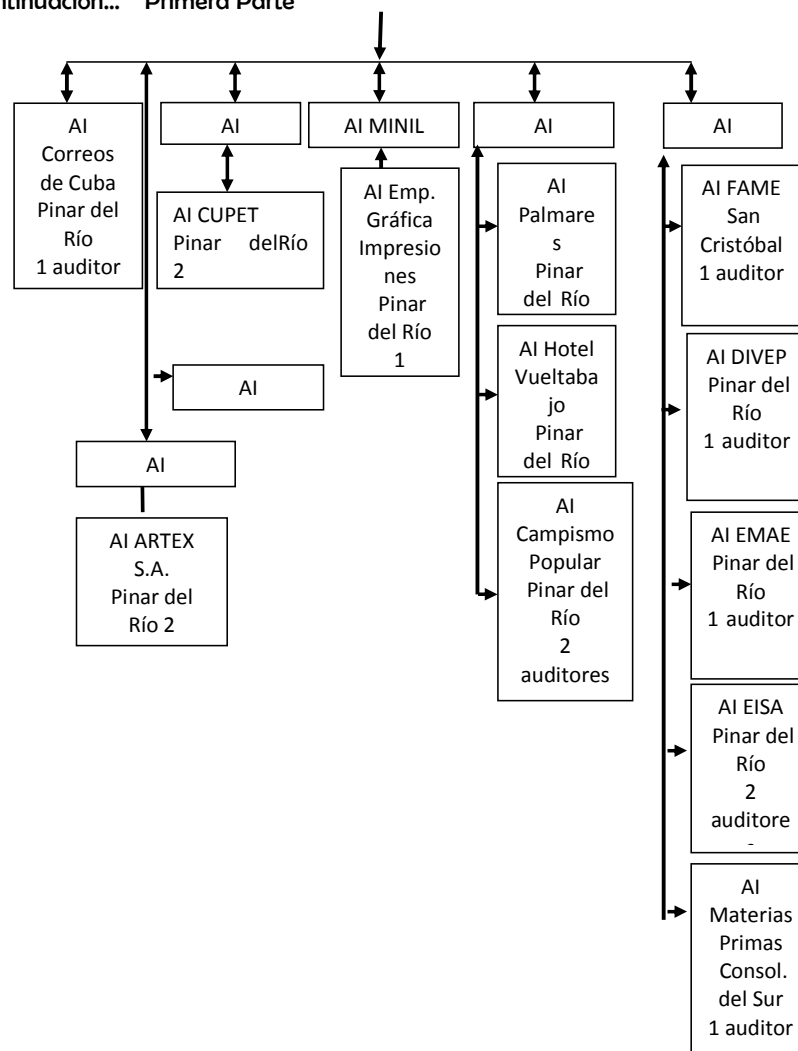
www.cujae.edu.cu

www.betsime.disaic.cu/secciones

Anexo No 1 Estructura del Sistema territorial de auditoría



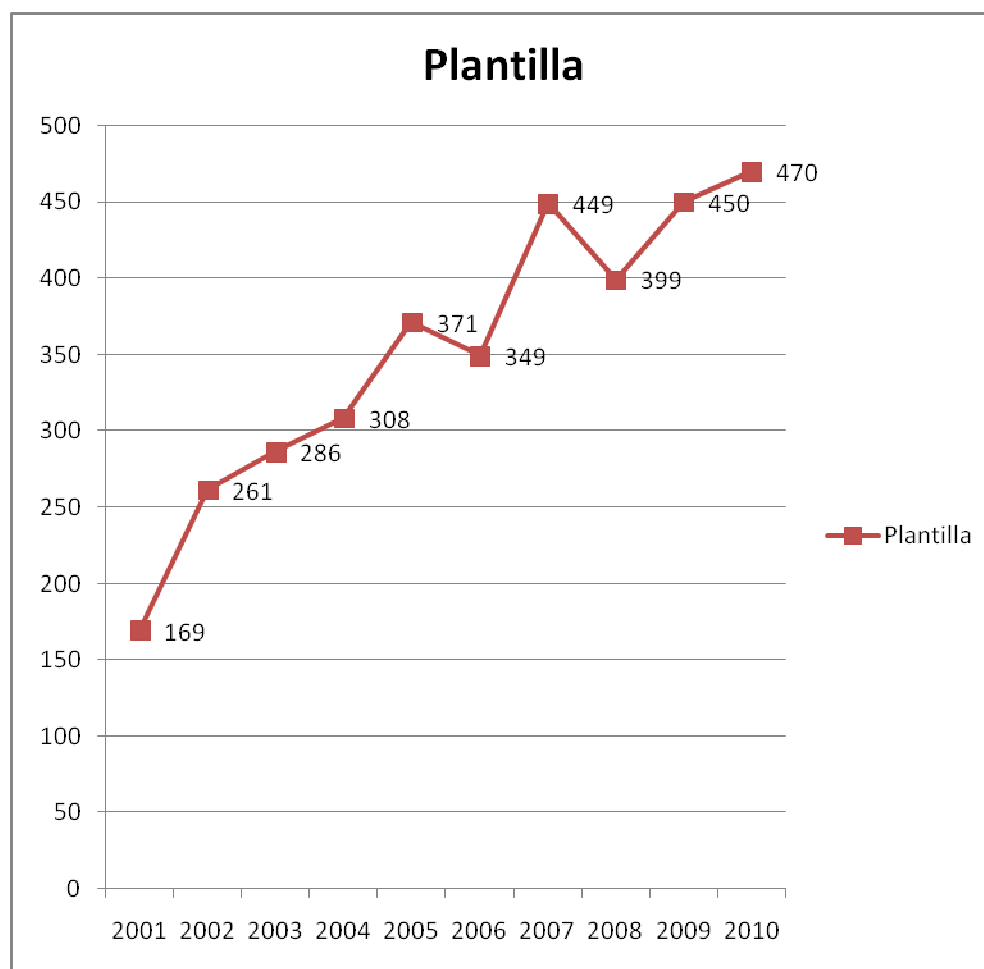
Continuación... Primera Parte



Leyenda:

- UCAI-CAP: Unidad Central de Auditoría Interna.
- UAI: Unidad de Auditoría Interna.
- AI: Auditor Interno.
- Mtto Vial: Mantenimiento Vial.
- Microbrigada SS Vivienda: Microbrigada Social y Servicios de la Vivienda.
- ONAT: Oficina Nacional de Administración Tributaria.
- CANEC: Consultoría de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba.
- EISA: Empresa Integral de Servicios Automotores (Piezas y Repuesto).

Anexo No 2. Completamiento de la plantilla de auditores.



Anexo No 3. Encuesta practicada a los jefes de unidades de auditoría.

No	Preguntas	1.-Muy efectivo	2.-Poco efectivo	3.-No efectivo
1	¿Cómo considera UD el proceso actual para la selección de las entidades a auditar.?			
2	¿De que forma impactan los planes de auditoría actuales en la disminución de la corrupción y el delito económico.?			
3	¿Qué opinión le merecen los indicadores cuantitativos para la selección de las entidades a auditar.?			
4	¿Cómo Ud valora la muestra que se selecciona para las comprobaciones nacionales al control interno y su relación con el control en el municipio.?.			
5	¿Cuál es su opinión con relación a los indicadores cualitativos para la selección de las entidades a auditar.?			

Anexo No 4. Matriz de valoración del proceso de selección de entidades a auditar.

P	J1	J2	J3	J4	J5	J6	J7	J8	J9	J10	J11	T	IVR
1	3	3	3	1	3	3	3	2	2	2	3	28	0.24
2	2	2	2	1	1	3	2	2	3	2	2	22	0.19
3	3	3	1	2	2	2	1	2	2	2	2	22	0.19
4	1	3	3	3	2	2	2	2	2	2	2	24	0.21
5	2	2	1	2	2	1	1	2	2	3	2	20	0.17
T	11	13	10	9	10	11	9	10	11	11	11	116	1.00

Leyenda:

P: Preguntas

T: Total

J: Jefes de unidades de auditoría encuestados.

IVR: Índice de valor relativo

Escala: 1 a 3
Escala Likert

Anexo No 5. Cuestionario practicado para conocer método empleado para la selección de las entidades a auditar.

CUESTIONARIO:

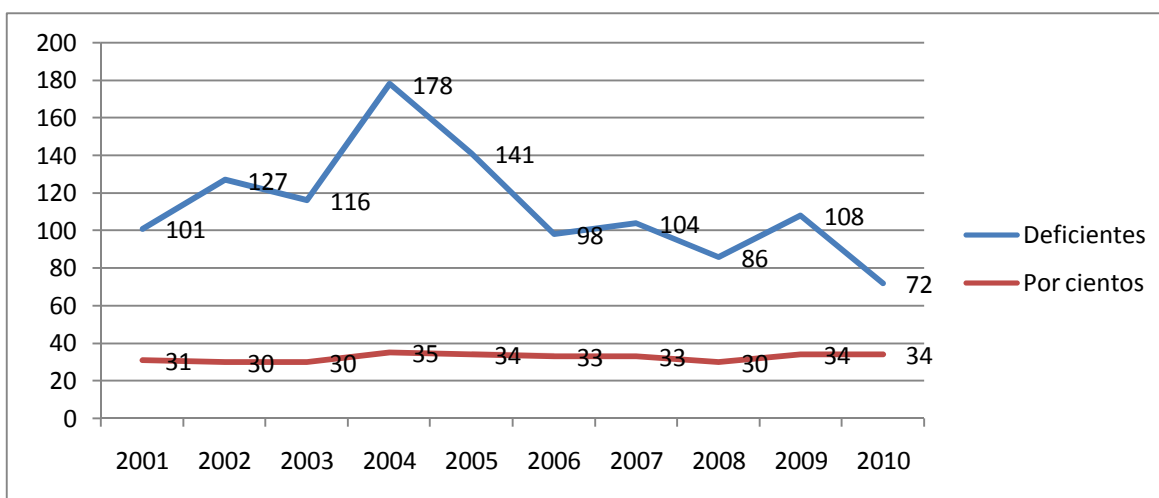
Por favor, marque con una equis (x) lo que Ud considera que se aplica en su unidad de auditoría para la confección de los planes anuales. Puede conceder hasta 100 puntos a la respuesta que más se acerque a lo que se hace.

Aspectos a evaluar	(X)	Hasta 100 puntos
En su unidad de auditoría para la confección de los planes se tiene en cuenta:		
a) Cumplimientos de las directivas de la Contraloría General.?.		
b) Cumplimiento de las indicaciones de su organismo superior.?.		
c) Se planifican las que en el año precedente no se auditaron.?.		
d) Se seleccionan al azar.?.		
e) Se priorizan las empresas en perfeccionamiento empresarial y después se incorporan las demás.?.		
f) ¿Considera que no debería ser obligatorio reservar tiempo para imprevistos.?.		
g) Existen otros elementos .?.		

Si existieran otros elementos relacionar:

- ¿Cuales.?.
- ¿Qué peso específico Ud le atribuye.?.

Anexo No 6. Resultados de las auditorías practicadas en el municipio Pinar del Río



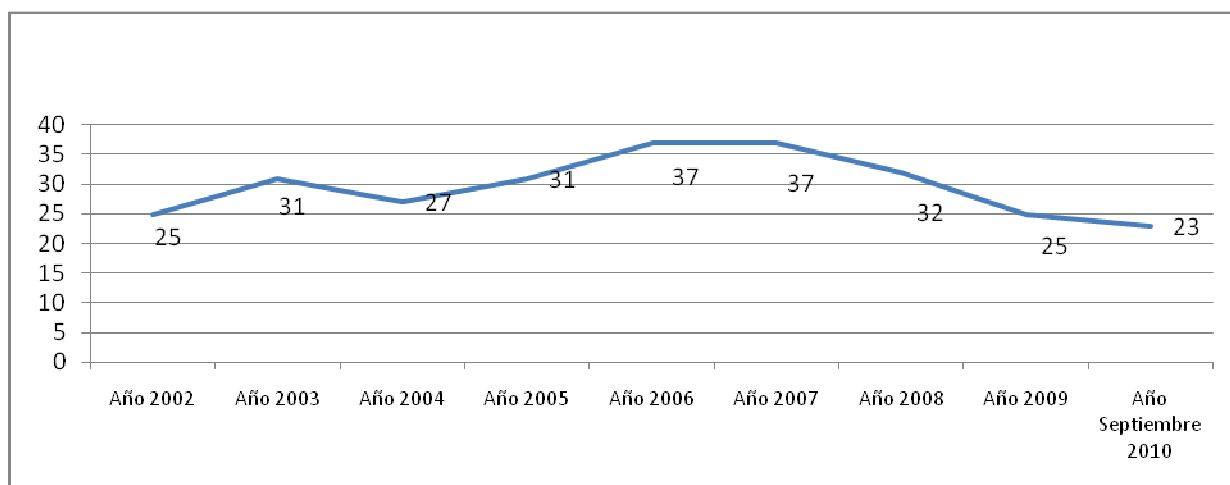
Realizadas:

2001: 327	}	3522
2002: 418		
2003: 391		
2004: 514		
2005: 409		
2006: 297		
2007: 311		
2008: 284		
2009: 315		
2010: 206		

Anexo No 7. Evaluación de la información captada por formas organizativas.

Años/ Formas organizativas	EMPRESAS	UNIDADES PRESUPUESTADAS	ORGANIZACIÓN ECONÓMICA ESTATAL	TOTAL
<u>Año 2007</u>				
-Auditorías realizadas	37	36	6	79
-No auditadas	28	14	2	44
-Sin control	19	17	3	39
-% de Deficientes o malas	51%	47%	50%	49
Total	65	50	8	123
<u>Año 2008</u>				
-Auditorías realizadas	31	31	5	67
-No auditadas	34	19	3	56
-Sin control	14	16	3	33
-% de Deficientes o malas	45%	52%	60%	49%
Total	65	50	8	123
<u>Año 2009</u>				
-Auditorías realizadas	43	34	7	84
-No auditadas	22	16	1	39
-Sin control	21	18	4	43
-% de Deficientes o malas	49%	53%	57%	51%
Total	65	50	8	123

Anexo No 8. Hechos delictivos detectados por auditorías

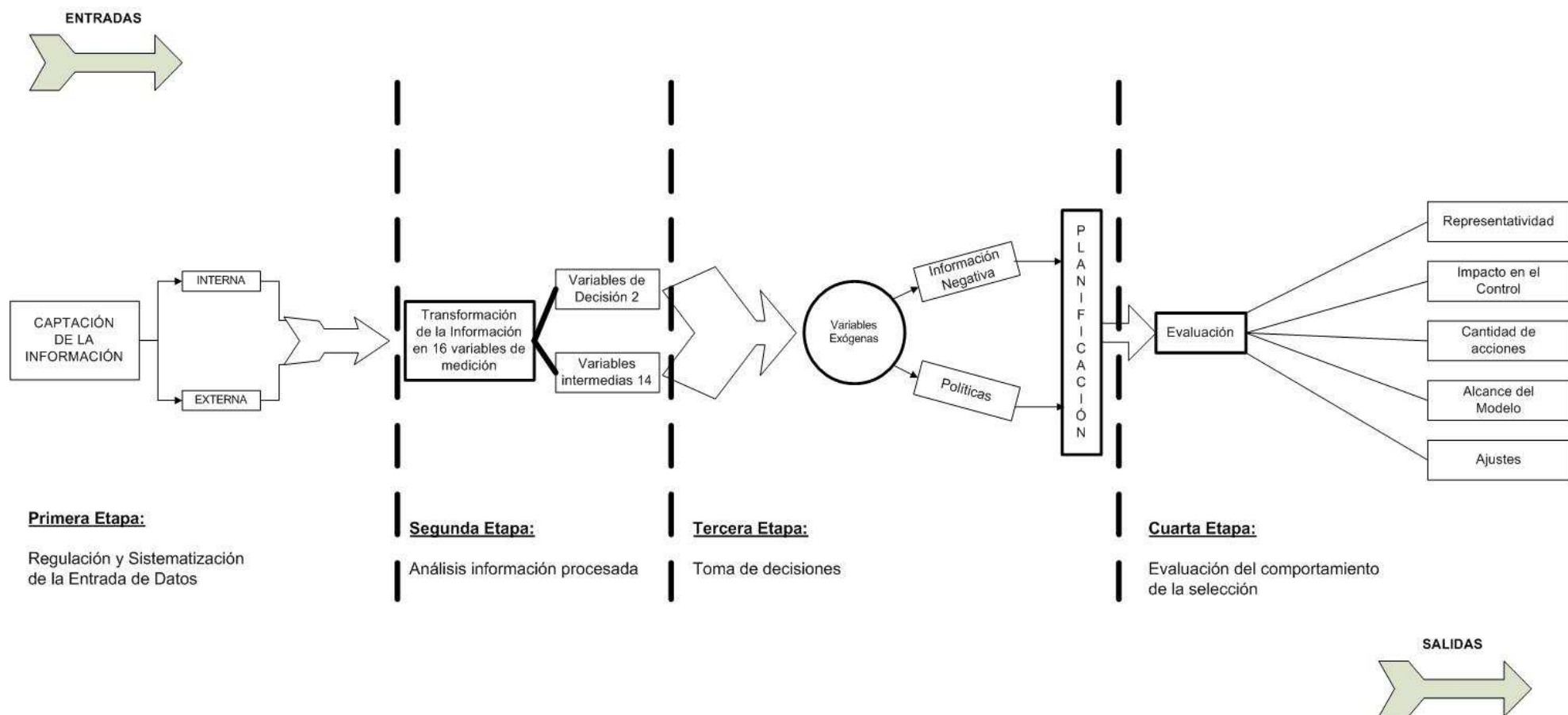


Anexo No 9. Otros controles recibidos por las entidades en Pinar del Río.

Forma organizativa	2007		2008		2009		TOTAL		Entidades
	Externa	Interna	Externa	Interna	Externa	Interna	Externa	Interna	
Empresas	2178	201	1310	334	1993	402	5481	937	113
Unidades presupuestadas	1046	2009	2011	814	995	714	4052	3537	138
Org. Econ.Est.	69	178	83	214	74	261	226	653	25
TOTAL	3293	2388	3404	1362	3062	1377	9759	5127	276

- ◆ 19 por ciento, Finanzas y Precios.
- ◆ 11 por ciento a CUPET.
- ◆ 9 por ciento, compartido entre la Dirección integral de supervisión y la Oficina Nacional de Administración Tributaria.
- ◆ 8 por ciento, controles pertenecientes a la Oficina Nacional de Inspección del Trabajo, Ministerio del Transporte y el Ministerio del Interior.
- ◆ 6 por ciento, a inspecciones y comprobaciones del Ministerio de comercio Interior.
- ◆ 3 por ciento, al Instituto de la Reserva estatal.
- ◆ Entre 1 y 2 por ciento, Oficina Nacional de Estadísticas, Oficina de Seguridad de Redes Informáticas, Agencia de Supervisión del Ministerio de Informática y las Comunicaciones, Ministerio de Economía y Planificación, Dirección Provincial de Justicia, Ministerio de la Construcción, Vivienda, la Contraloría Provincial y otros que no llegan al 1 por ciento.
- ◆ Se deducen de esta lista Salud (11 por ciento), Ministerio de las Fuerzas Armadas, Ministerio de Tecnología y Medio Ambiente y otras acciones que no van dirigidas al control de los recursos económicos, aunque ocupan tiempo y atención por parte de las entidades.

Anexo No. 10. Modelo para la selección de entidades a auditar (M.I.S.E.A)



Anexo No 11. Variables seleccionadas y su puntuación.

NO	INDICADORES	Puntuación
1	Calificación y resultados de las acciones de control	
	AUDITORÍAS:	
	a) Malo	20
	b) Deficiente	15
	VERIFICACIONES FISCALES:	
	a) Detectan delitos económicos	15
	b) Violaciones graves de la legalidad	10
	c) Violaciones menos graves	5
	INSPECCIONES:	
	a) Incumplimientos graves	10
	b) Incumplimientos de menor gravedad	5
2	Hechos de corrupción	15
3	Trabajo de Prevención	10
4	Delitos económicos	15
	-Detectados por los mecanismos de control interno	5
5	Denuncias:	10
6	Disciplina estadística	5
7	Informaciones operativas	5
8	Disciplina tributaria	
	a) Grandes afectaciones al fisco	15
	b) Medianas afectaciones al fisco	10
	c) Pequeñas afectaciones al fisco	5
9	Nivel de riesgo asociado a la actividad	
	a) Alto riesgo	10
	b) Mediano y pequeño	5
10	No contar con auditor interno u otros mecanismos de control interno	5
11	No recibir auditorías, ni controles externos en un período largo	5
12	Otros aspectos	
	a) Ejecutar inversiones	10
	b) Proyectos de colaboración	10
	c) Reestructuraciones	10
Variantes:		
1.-175 puntos		
2.-155 puntos		
3.-Una opción mixta entre la 1 y la 2		